DIÁRIO DA REPÚBLICA

11 de Fevereiro de 2009

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.ª Secção (Contencioso Tributário)

Decisões em subsecção em matéria de contencioso tributário geral durante o 4.º trimestre de 2008

Acórdão de 1 de Outubro de 2008.

Processo nº. 41/07
Recorrente: Maria José Magalhães Mota Van Zeller Osswald.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator. Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Como se mostra dos autos, por acórdão deste STA de 28 de Março de 2007, foi negado provimento ao recurso que o ora reclamante interpusera da sentença do TAF do Porto, que, julgando procedente a excepção de erro na forma do processo, absolveu a Fazenda Pública da instância.

Daquele, foi interposto recurso para o Plenário, o qual foi admitido.

E, junto o aresto fundamento e colhido o parecer do Ministério Público, foi proferido despacho pelo relator, julgando findo o recurso, por inexistência de oposição.

De tal despacho, reclamou o Autor para a conferência.

Face ao que o mesmo relator ordenou que os autos baixassem ao tribunal *a quo*, aí prosseguindo seus termos de imediato – artigo 720.º, n.º 2, do Código de Processo Civil -, extraindo-se o presente e competente translado.

Despacho igualmente reclamado para a conferência.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do indeferimento de ambas as reclamações.

Vejamos, pois:

ASSIM, QUANTO À PRIMEIRA RECLAMAÇÃO:

O despacho reclamado – que, recorde-se, decidiu pela não existência de oposição entre o acórdão recorrido, dito de 28 de Março de 2007, e o acórdão fundamento de 14 de Janeiro de 2004, proferido no recurso n.º 1125/03 – socorreu-se fundamentalmente do acórdão do Plenário de 3 de Maio de 2006, recurso n.º 0607/05.

Atente-se, todavia, que não estava então em causa, nem o está agora, "a questão do imposto sucessório" e dos juros indemnizatórios mas apenas a da oposição entre os dois arestos.

Ali se escreveu "Note-se que o aresto atende à «situação em que se encontrava perante a Administração» e não àquela em que estava perante a jurisdição. Isto é, à situação objectiva com que estava confrontado, face à actuação da Administração, e não àquela que o administrado gerara, por omissão, deixando-se desprover, pelo decurso do tempo, da possibilidade de usar outros meios jurisdicionais".

O citado aresto escalpelizou a expressão, demonstrando, através do teor do acórdão fundamento, o seu significado:

"É com este alcance, e não com o pretendido pela [recorrente], que deve entender-se a referência do acórdão fundamento, à "situação em que [os administrados] se encontram no momento da propositura da acção" para reconhecimento de um direito. Não se trata da situação subjectiva em que o próprio interessado se colocou, ao deixar caducar o seu direito a recorrer contenciosamente, se de tal meio dispuser e com ele possa o direito ou interesse ser tutelado; trata-se, antes, da situação objectiva em que, naquele momento da propositura da acção, está colocado perante circunstâncias a que é alheio, designadamente, a consistente em não ter sido praticado nenhum acto administrativo cuja anulação possa conseguir por outro meio.

O que se diz no aresto em apreço é que, se, naquele mesmo momento em que é intentada a acção para reconhecimento de um direito, não houver um acto recorrível, o interessado não tem que aguardar que a Administração altere essa situação, praticando esse acto impugnável, espontaneamente, nem tem, ele, que provocar essa prática, para depois reagir. Neste caso, é-lhe possível reclamar, logo, a tutela pretendida através da acção para reconhecimento de um direito.

(…)

Foi enfileirado nesta linha de pensamento que o acórdão [então] recorrido, depois de sustentar o carácter complementar da acção para reconhecimento de um direito, afirmou:

"(…) não sendo imposta, em geral, aos administrados (…), a obrigação de provocarem actos administrativos para obterem, posteriormente, no caso de indeferimento, uma situação em que possam fazer uso do processo de recurso contencioso, tem de reconhecer-se que a Autora, na situação em que se encontrava perante a Administração, não tinha outro meio contencioso que pudesse utilizar imediatamente que não fosse a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo"."

Foi em tal circunstancialismo e "porque a recorrente não traz aos autos nada de novo, antes reiterando, *expressis verbis*, o já e sempre mesmo argumento referido, que o relator afirmou que "nem se entenderá bem a presente insistência no recurso", reproduzindo-se, então, "o essencial daquele primeiro acórdão, com confirmação ao depois expressa, como se disse, e ao mais alto nível, pelo Plenário".

E, na verdade, o ora reclamante, ainda nestes autos, se limitou a reproduzir o falado excerto do acórdão fundamento, no seu teor puramente literal e completamente desligado do contexto.

E foi tal desacerto que primeiro a Secção e depois o Plenário assinalaram.

Ora, no ponto, o ora reclamante continua a sustentar a visão puramente literal do acórdão fundamento: que o administrado se pode socorrer da "acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária nos casos em que a lei não faculte ao interessado, na situação em que este se encontre no momento da propositura da acção, outro meio que lhe permita assegurar o seu direito".

E sublinhando, "no momento em que apresentou esta acção o recorrente não tinha já ao seu dispor outro meio possível que lhe pudesse garantir o seu direito".

Ora, demonstrando que foi, e por diversas vezes, - "ao mais alto nível" com referência ao Plenário deste STA, escreveu-se no despacho reclamado – que o acórdão fundamento não pode ter o entendimento puramente literal que lhe dá o reclamante, decidida fica a questão, no sentido negativo, da existência de oposição de acórdãos.

Posição em que insiste na reclamação – de novo socorrendo-se da dita expressão mas, ainda e sempre, sem uma única palavra que ponha em causa o entendimento diversas vezes sufragado pelo STA quanto ao acórdão fundamento.

E era isso que, no recurso, seria mister: que o ora reclamante, ao menos, pretendesse demonstrar que o tribunal sempre interpretou erradamente o acórdão fundamento, por modos que demonstrasse a invocada oposição face à constatação, pelo Supremo, de que eles diziam uma e a mesma coisa, como acima se deixou acentuado.

Improcede, assim, a primeira reclamação.

QUANTO À SEGUNDA:

Foi no descrito circunstancialismo – "a questão suscitada nos autos – oposição de acórdãos – já foi, como se disse no despacho de fls. 235/236, apreciada várias vezes pelo tribunal e, até, ao mais alto nível" – que o relator concluiu "que a presente [primeira] reclamação – em que nada de novo se aduz e, pois, manifestamente infundada – procura apenas obstar ao trânsito em julgado da decisão", pelo que ordenou a baixa dos autos, nos preditos termos.

Ora, desde logo, não se vê que "razões subjectivas" subjazem a tal despacho.

Razões objectivas, sim, como resulta do seu teor: a questão – da oposição, sublinhe-se de novo – já foi apreciada várias vezes pelo STA, inclusivamente pelo Plenário, e sempre com unanimidade; o ora reclamante nada de novo aduz em contrário ao entendimento do tribunal.

Pelo que surge a conclusão objectiva pois que se não vê outra: "a reclamação (…) procura apenas obstar ao trânsito em julgado da decisão".

Repete-se: não está em causa o imposto sucessório nem os juros indemnizatórios mas a oposição de acórdãos. Tal questão não pode ser de novo apreciada sem se passar o crivo da demonstração da existência de oposição.

E é aqui – e ora só isso importa – que o tribunal se tem pronunciado e que o reclamante continua a pôr em causa, do modo já explanado, não obstante o seu manifestado propósito de não "atufar" "ainda mais os tribunais tributários".

Não está, pois, em causa que o reclamante tenha já pago o imposto – que afirma que igualmente já lhe foi devolvido -; nem a sua actuação processual no já extinto Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto; nem o seu propósito de "promover, junto das instâncias judiciais, a condenação da Fazenda Pública a pagar-lhe os juros indemnizatórios que lhe são devidos em resultado da procedência da impugnação".

O que está em causa, para o efeito, é que objectivamente se está a retardar o trânsito em julgado da decisão – ao menos com o inconveniente da pendência processual e o retardamento do pagamento definitivo das custas – "através da suscitação de incidentes (*hoc sensu*), a ela posteriores, manifestamente infundados" – artigo 720.º, n.º 2, do Código de Processo Civil.

Objectivamente, reafirma-se: não há razões subjectivas que, aliás, a existirem, teriam de levar à aplicação do artigo 456.º, *ex vi* do n.º 1 *in fine* do mesmo dispositivo legal.

Explicita-se, conclusivamente: como linearmente resulta do despacho reclamado, o inciso - "pelo que nem se entenderá bem a insistência no recurso" – resulta de que "a recorrente não traz aos autos nada de novo, antes reiterando *expressis verbis*, o já e sempre mesmo argumento referido"; e a utilização do mecanismo do artigo 722.º, n.º 2, resulta de a questão em causa – a oposição de acórdãos – já ter sido "apreciada várias vezes pelo tribunal e, até, ao mais alto nível".

Pelo que são despiciendas as alegadas razões subjectivas: o tribunal não pôs – nem põe – em causa o exercício da advocacia do ilustre signatário das peças processuais, nem "a lisura do seu procedimento" e também se socorre de Torga, igualmente orgulhoso do culto da integridade em que vive, tremendo só com a ideia de a atraiçoar sequer por pensamentos, mais ainda por palavras, obras ou omissões.

Aliás, tantas décadas, quantas as do ilustre causídico, leva, o ora relator, de magistrado, também ele com escritos apreciados ao mais alto nível, quer jurisprudencial quer doutrinalmente, - e mais, no ponto, se não diz pois elogio em causa própria é vitupério – e crê, firmemente, que nunca foram, nem serão, "levantadas dúvidas sobre a lisura do seu procedimento".

Razões objectivas, pois, e tão só.
Indeferem-se, assim, as duas reclamações.
Custas pelo reclamante, com taxa de justiça de € 180,00 (2x90).

Lisboa, 1 de Outubro de 2008. *Brandão de Pinho* (relator) - *Jorge Lino – Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2008.

Assunto:

IRS. Vício de forma do acto de liquidação. Falta de fundamentação. Juros indemnizatórios.

Sumário:

Não são devidos juros indemnizatórios, por não se apurar a existência de erro imputável à Administração sobre os pressupostos de facto e de direito do acto de liquidação, que foi anulado com exclusivo fundamento em vício de forma por falta de fundamentação.

Processo nº. 244/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: André Lopes Dias Morais Palmeiro e Fazenda Pública
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale

Acordam nesta 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 Sintra que julgou procedente a impugnação judicial que André Lopes Dias Palmeiro, melhor identificado nos autos, deduziu contra o acto de liquidação adicional de IRS e juros compensatórios, relativo ao ano de 2001, no valor de € 2.312,83, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. A lei faz depender o direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte da verificação de determinados requisitos, nomeadamente, da existência de erro imputável aos serviços, determinado em reclamação graciosa ou impugnação judicial;

2. No caso dos autos, embora o erro tivesse sido invocado como fundamento da impugnação, a liquidação foi anulada unicamente com base no vício de forma da falta de fundamentação;

3. Ora, o vício de forma da falta de fundamentação, ainda que reconhecido em reclamação graciosa ou impugnação judicial, não se inclui no preenche o requisito do erro imputável aos serviços que gera o direito a juros indemnizatórios;

4. O erro que suporta o direito a juros indemnizatórios não é qualquer vício ou ilegalidade mas aquele que se concretiza em defeituosa apreciação de factualidade relevante ou em errada aplicação das normas legais;

5. De fora ficam os casos de anulação de actos tributários com base em vícios de forma ou vícios de procedimento;

6. O alargamento do fenómeno reparatório, a título de juros indemnizatórios, às situações de erro de direito não é extensível aos casos em que a substância do acto pode ser renovada, como sucede quando este enferma de mero vício de forma ou vícios de procedimento;

7. Na parte em que reconheceu à impugnante o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, viola a douta sentença recorrida o disposto no art. 94º do CIRS e art. 43º, n.º 1 da LGT.

O recorrido e a Fazenda Pública não contra-alegaram.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, "porque intervém como recorrente, em defesa da legalidade democrática".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1- O impugnante desempenhou funções na empresa "Brandia Creating – Design e Comunicação, S.A", no ano de 2001 — cfr artº 1º da P.I. e relatório elaborado pela Inspecção Tributária de fls 46 a 51 dos autos

2- Na sequência de uma acção de inspecção efectuada à firma indicada em 1, os serviços da Adm Fiscal corrigiram os rendimentos da categoria A declarados pelo impugnante na respectiva Declaração de Rendimentos, no montante de € 5.953,26, com base no Relatório elaborado por aqueles serviços, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, do qual consta, designadamente que "... as ajudas de custo e de compensação por utilização de viatura própria..., são complementos de remuneração sujeitos a IRS, nomeadamente pelos seguintes factos:

-Alguns dos mapas itinerários apresentados não estão devidamente elaborados... pela falta da data de visita, o motivo da mesma e, por vezes, pela falta da assinatura do trabalhador;

- Mensalmente a sociedade distribuía aos seus trabalhadores "Senhas Euroticket", não efectuando qualquer correcção às ditas "ajudas de custo";

- Quando os trabalhadores se deslocam ao serviço da sociedade, ela suportava todas as despesas incorridas pelos mesmos – alimentação e estadas;

- Nos mapas de imobilizado da sociedade... tem no seu activo vários veículos de transporte...

- …O valor do somatório das ajudas de custo com o da compensação por utilização de viatura própria é sempre idêntico, excepto a de dois meses em que é aproximadamente o dobro;

- …Os documentos de suporte de diversas despesas contabilizadas.., constatamos que determinados trabalhadores estariam no mesmo dia e na mesma hora em locais diferentes".

- cfr ponto III do Relatório, a fls 49 e documento de Correcção de fls 40 a 47 do P.A. apenso

3- Do relatório efectuado à empresa em que o impugnante exerceu a sua actividade, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, consta o seguinte:

III- 5.6 Ajudas de Custo e Compensação pela deslocação em viatura própria...

Alguns destes custos não se encontram devidamente documentados, nomeadamente com a falta de assinatura...

… (a sociedade) adquiria mensalmente "senhas Euroticket"... as quais distribuía aos seus trabalhadores em igual montante...

… Por outro lado quando os trabalhadores se deslocavam ao serviço da sociedade, ela suportava todas as despesas incorridas pelos mesmos – alimentação e estadas....

… Tendo em conta os documentos de suporte das despesas... (Anexo XII)... (Anexo XIV)... (Anexo XVI)... (Anexo XVIII)... (Anexo XIX)... (Anexo XX)... (Anexo XXI)... (Anexo XXIII)... (Anexo XXV)… (Anexo XXVII)..." — Cfr. Relatório da I.T. a fls 104 a 129 dos autos.

4- Em 13.12.2005, foi elaborado a nota de liquidação n.º 4004473537 que procedeu à liquidação adicional de imposto ao impugnante com base na alteração do rendimento colectável referido em 2. — cfr D.C.de fls 23 e 24 e Nota de Liquidação de fls. 26, dos autos.

5- O impugnante efectuou, em 23.01.2006, o pagamento do imposto resultante da liquidação referida em 4 – cfr. Doc. Cobrança de fls. 18 dos autos.

3 – O objecto do presente recurso consiste em saber se, tendo o acto de liquidação sido anulado por vício de forma da falta de fundamentação, são devidos, pela Administração Fiscal, juros indemnizatórios ao impugnante.

A este propósito, escreve o Exmº Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, Vol. I, pág. 472 e segs. que "a utilização da expressão "erro" e não "vício" ou "ilegalidade" para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.

Com efeito, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão "erro" tem um âmbito mais restrito do que a expressão "vício".

Por outro lado, é usual utilizar-se a expressão "vícios" quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos, como é o caso dos arts. 101.º (arguição subsidiária de vícios) e 124.º (ordem de conhecimento dos vícios na sentença) ambos deste Código.

Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão "erro", tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios.

Esta é, aliás, uma restrição que se compreende.

Na verdade, a existência de vícios de forma ou incompetência significa que houve uma violação de direitos procedimentais dos administrados e por isso, justifica-se a anulação do acto por estar afectado de ilegalidade.

Mas, o reconhecimento judicial de um vício daqueles tipos não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela administração tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência de esse vício implica a lesão

de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, justifica-se que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele.

Porém, nos casos em que o vício que leva à anulação do acto é relativo a uma norma que regula a actividade da Administração, aquela nada revela sobre a relação jurídica fiscal e sobre o carácter indevido da prestação, à face das normas fiscais substantivas.

Nestes casos, a anulação do acto não implica que tenha havido uma lesão da situação jurídica substantiva e, consequentemente, da anulação não se pode concluir que houve um prejuízo que mereça reparação.

Por isso se justifica que, nestas situações, não se comprovando a existência de um prejuízo, não se presuma o seu valor, fixando juros indemnizatórios, mas apenas se deva restituir aquilo que foi recebido, o que poderá constituir já um benefício para o contribuinte, perante a realidade da sua situação tributária.

Trata-se de uma solução equilibrada, inclusivamente no domínio processual. Na verdade, perante o simples reconhecimento judicial de um vício de forma ou de incompetência fica-se na dúvida sobre se estavam reunidos os pressupostos de facto e de direito de que a lei faz depender o pagamento de uma prestação tributária; se essa dúvida é um motivo suficiente para não exigir uma deslocação patrimonial do contribuinte para a Fazenda Pública (justificando a restituição da quantia paga) também, por identidade de razão, será suporte bastante para não impor uma deslocação patrimonial efectiva em sentido inverso (pagamento de uma indemnização); verdadeiramente, a regra aplicável, a mesma em ambos os casos, é a de não impor deslocações patrimoniais sem uma prova positiva da existência de uma situação, ao nível da relação tributária, em que elas devem ocorrer.

Assim, compreende-se que, nos casos em que há uma anulação de um acto administrativo ou de liquidação por não se verificarem os pressupostos de facto ou de direito em que devia assentar, casos em que há a certeza de que a prestação patrimonial foi indevidamente exigida, seja atribuída uma indemnização (no caso sob a forma de juros), e não seja feita idêntica atribuição nos casos em que a decisão judicial não implica a antijuricidade material da exigência daquela prestação.

Isto não significa, que, na sequência de uma anulação judicial originada em vício de forma ou incompetência, o contribuinte que se sinta lesado nos seus direitos patrimoniais, esteja legalmente impedido de exigir judicialmente a reparação a que se julgue com direito, que lhe é assegurado não só pela Constituição (art. 22.º da CRP), como pela lei ordinária (Decreto-Lei n.º 48051, de 21-11-67), pois neste se faz equivaler ilegalidade a ilicitude (art. 6.º deste diploma).

Para obter esta reparação, porém, o contribuinte terá de fazer, em processo próprio, a demonstração da existência do direito a essa indemnização, à face das regras gerais da responsabilidade civil extracontratual, não havendo qualquer norma constitucional ou legal que imponha que, em todos os casos de anulação de actos administrativos, se presumam os prejuízos, como está ínsito nas normas que prevêem a atribuição de juros indemnizatórios".

Sufragamos na íntegra este entendimento.

Sendo assim e voltando ao caso subjudice, como vimos o acto de liquidação adicional em causa foi anulado por vício de forma da falta de fundamentação.

O que demonstra que não pode falar-se, por ora, numa lesão a merecer reparação traduzida em juros indemnizatórios.

Neste sentido, pode ver-se os Acórdãos desta Secção do STA de 5/5/99, in rec. n.º 5557A e de 17/11/04, in rec. n.º 772/04.

4 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar a sentença recorrida na parte em que julgou serem devidos ao impugnante juros indemnizatórios, mantendo-a no demais.

Custas pelo recorrido na 1ª instância e na proporção do seu decaimento, fixando-se a procuradoria em 50% e sem custas neste STA.

Lisboa, 1 de Outubro de 2008. *Pimenta do Vale* – (relator) – *Miranda de Pacheco – Jorge de Sousa.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2008.

Assunto:

Recurso de Revista Excepcional.

Sumário:

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

II — Não encontra guarida, no mesmo dispositivo legal, pretensão jurídica alicerçada em factos não comprovados, tornando, assim, a sua discussão meramente hipotética ou académica.

Processo n.º: 365/08-30.
Recorrente: Martins e Abrantes, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Martins e Abrantes, Lda., vem, nos termos do artigo 150.º do Código de Procedimento nos Tribunais Administrativos, interpor recurso de revista do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, que negou provimento ao que interpusera de despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que lhe indeferiu liminarmente, por extemporaneidade, oposição a execução fiscal.

E, com atinência à presente fase processual – n.os 1 e 5 do predito normativo – a recorrente conclui que "*a apreciação da questão que reside em procurar saber, se em face de uma citação em sede de processo de execução fiscal, por dívidas desconhecidas, cujas liquidações não foram em momento anterior à citação notificadas, pode ou não o executado requerer certidão emitida nos termos do artigo 37.º, n.º 1, do CPPT, e com base no n.º 2 da mesma disposição legal, beneficiar do diferimento do termo inicial do prazo para dedução de oposição, manifesta importância fundamental, afigurando-se ainda claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, conforma explanado nos pontos I a XXVI das presentes alegações*".

E contra-alegou a Fazenda Pública, concluindo, por sua vez:

a) O presente recurso, interposto para o STA nos termos do art. 150.º do CPTA não deve ser admitido no caso sub judicio, em que está em causa a apreciação de uma oposição à execução fiscal, a processar nos 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 artigo 284.º, ainda com recurso a aplicação de disposições anteriores do CPC, e recurso para o STA, independentemente da alçada, em caso de mais de três sentenças com soluções opostas, segundo o n.º 5 do artigo 280.º);

c) Mas, ainda que o artigo 150.º fosse aplicável, não seria admissível o presente recurso por não se encontrarem preenchidos os pressupostos do respectivo n.º 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 pôr 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 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 Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da inadmissibilidade do recurso previsto no mesmo dispositivo legal, no contencioso tributário.

E, corridos os vistos legais, há que decidir.

Em sede factual, vem apurado que:

a) Em 30/07/2004 foi autuado no Serviço de Finanças do Seixal 1, o processo de execução fiscal com o n.º 2224200401028090 e apensos por dívidas da sociedade Martins & Abrantes, Lda., referentes a IRC, IVA e coimas no montante total de € 829.227,34 (como consta da informação prestada pelo Serviço de Finanças de fls. 128).

b) A recorrente foi citada, enquanto executada na execução fiscal identificada na precedente alínea, em 2006OUT25, e documentada na certidão de citação que constitui o doc. de fls. 64 a 68, inclusive, e que, aqui, se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

c) Em 11/01/2007 foi apresentada presencialmente junto do Serviço de Finanças do Seixal 2 a presente oposição (cfr. consta de fls. 3 e de fls. 132).

d) Em 2006NOV24, a recorrente invocando a sua citação para a execução fiscal e apensos, a que se alude na alínea a) que antecede, endereçou ao CSFinanças do Seixal 1, o requerimento que constitui fls. 26 dos autos e que, aqui, se dá por reproduzido para todos os efeitos legais, solicitando que, ao abrigo do estatuído nos arts 36.º e 37.º do CPPT, lhe fosse certificado a data em que foi notificada para pagar as liquidações que deram origem a um dos processos apensados àquela execução fiscal, a que se reportam as coimas referentes a um outro dos processos apensados, bem como as datas em que foi notificada da instauração do mesmo e para exercer o seu direito de defesa, a data de liquidações de IVA referente aos anos de 2000 e 2001 e a que se reportam outros dois processos apensados bem como a que corresponde à sua notificação para o respectivo pagamento e, ainda e residualmente, de «(...) todos os outros elementos necessários ao exercício do seu direito de defesa".

e) A certidão a que se alude na precedente alínea foi emitida em 2006DEZ11, nos termos do doc. que constitui fls. 27 a 51, inclusive, dos autos e que, aqui, se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

ASSIM, QUANTO À ADMISSIBILIDADE DO RECURSO:

Concedendo-se que a questão não é inteiramente líquida, o certo é que o STA tem admitido, no contencioso tributário, o recurso excepcional de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, augurando-se a sua clarificação com as já anunciadas revisões dos concernentes diplomas administrativos – ETAF e CPTA – e tributários – LGT e CPPT.

Isto face, até, ao princípio *pro actione*.

Todavia, sempre deve dizer-se que não são relevantes os argumentos, em contrário, aduzidos pela Fazenda Pública.

Pois, por um lado, também o artigo 152.º do CPTA consagra um recurso para uniformização de jurisprudência, com funcionalidade semelhante ao previsto no artigo 284. º do CPPT.

E, por outro e *mutatis mutandis*, o seu artigo 28.º, n.º 5, tem um alcance semelhante ao do artigo 284.º, mas com atinência à 1.ª instância.

Ora, o dito artigo 150.º do CPTA não tem em vista, *a se* e de modo directo, a uniformização de jurisprudência mas, como adiante melhor se verá, constitui, antes, uma válvula de escape do sistema, não sendo seu requisito directo a existência de decisões em oposição.

Ainda, a existência de um terceiro grau de jurisdição, "novidade absoluta no contencioso administrativo" (cfr. AROSO DE ALMEIDA e Fernandes Cadilha, *CPTA anotado*, 2005, p. 747), também já havia sido abolida em 1997, mercê da alteração do artigo 120.º do ETAF de 1984 – cfr. Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro.

Finalmente, a admissibilidade do recurso em causa tem sustentáculo formal no artigo 2.º do CPPT já que a remissão a que se refere a alínea *c*) tem natureza dinâmica e não estática: as normas sobre processo nos tribunais administrativos são presentemente as constantes do CPTA e não as da LPTA.

Tem-se, assim, no descrito circunstancialismo, por admissível o recurso.

QUANTO AO MAIS:

O artigo 150.º do CPTA veio consagrar, *ex novo*, um recurso excepcional de revista que, desde logo, "só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual" – n.º 2 -, aplicando o Tribunal o regime jurídico adequado "aos factos materiais fixados pelo Tribunal recorrido" – n.º 3 -, não comportando tal apreciação "o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa", salvas as reservas expressas no seu n.º 4.

A questão enunciada pela recorrente é a de saber se, face à citação no processo de execução fiscal, pode, ou não, ser requerida certidão, nos termos do artigo 37.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, com diferimento do respectivo prazo de oposição – seu n.º 2.

A importância fundamental da questão e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito – n.º 1 – resultaria, no expresso dizer da recorrente, de se tratar de "dívidas desconhecidas, cujas liquidações não foram, em momento anterior à citação, notificadas".

E, na verdade, fora de tal *factispecie*, a questão não se reveste da predita relevância, já que suficientemente explicitada, tanto na doutrina como na jurisprudência, como as partes assinalaram nos autos.

Cfr., por todos, os acórdãos do STA de 6 de Junho de 2007 – rec. 91/07 e de 29 de Novembro de 2000, rec. 025.199 e JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado*, 5.ª edição, 1.º Vol., pp. 339 - nota 12 e 333 – nota 3.

Só que, no caso, o invocado desconhecimento e falta de notificação não têm qualquer respaldo nos autos, sendo totalmente alheios ao probatório.

Este apenas nos dá conta da instauração da execução, por dívidas de IRC, IVA e coimas, contra a sociedade recorrente; da sua citação em 25 de Outubro de 2006 e do requerimento, solicitando elementos, nos termos dos artigos 36.º e 37.º do CPPT, do modo que ficou referido.

Essencialmente, e nos termos do mesmo probatório, a recorrente pretendia que lhe fosse certificada a data em que foi notificada para pagar as liquidações que deram origem a um dos processos apensados à execução fiscal, a que se reportam as coimas referentes a um outro dos processos apensados, bem como as datas em que foi notificada da instauração do mesmo e para exercer o seu direito de defesa, a data das liquidações de IVA referente aos anos de 2000 e 2001 e a que se reportam outros dois processos apensados bem como a que corresponde à sua notificação para o respectivo pagamento e, ainda e residualmente, de "todos os outros elementos necessários ao exercício do seu direito de defesa".

Mas, em nenhum ponto da sentença recorrida se dá conta de que a recorrente desconhece as dívidas e que as respectivas liquidações lhe não foram notificadas.

Apenas como mera hipótese é considerado – fls. 185 – que tal circunstancialismo não poderia prejudicar a recorrente na sindicância contenciosa da legalidade dos actos de liquidação, além de constituir causa de inexigibilidade dos montantes exequendos, a deduzir na petição de oposição, concluindo que essa eventual falta de notificação, fundamento de oposição, não colide com o prazo em que tal meio processual deve ser introduzido em juízo.

Mas, assim sendo, à míngua da comprovada verificação dos pressupostos factuais preditos e invocados, a decisão do tribunal, em matéria de direito, seria meramente académica e hipotética, o que é incomportável.

Poderia, até, ser absolutamente inútil, em contraposição ao disposto no artigo 137.º do Código de Processo Civil.

Termos em que se acorda dar por findo o recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 1 de Outubro de 2008. – *Brandão de Pinho* (relator) – *Lúcio Barbosa — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Fundamento legal. Obrigação de coima. Prescrição da obrigação. Prescrição do procedimento.

Sumário:

I — A questão da prescrição do procedimento contra-ordenacional está coberta pelo trânsito em julgado da respectiva decisão de aplicação de coima.

II — E, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, só a «prescrição da dívida exequenda» da obrigação de coima é fundamento legal de oposição à execução fiscal, e não a prescrição do procedimento contra-ordenacional.

Processo nº. 408-08
Recorrente: Jorge Manuel Simão Santos
Recorrido: Fazenda Publica
Relator: Exmº. Consº. Dr. Jorge Lino

1.1 Jorge Manuel Simão Santos vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a presente oposição à execução fiscal.

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

1. As coimas resultam de infracções cometidas no exercício de 1997;

2. Em 2003/12/17, data da decisão de aplicação das coimas, estava ultrapassado o prazo de 5 anos;

3. Eram aplicáveis as disposições do Código de Processo Tributário (CPT), que era o regime vigente no ano das infracções cfr. Ac. de 2003/07/09, do STA, in Rec. n.º 0540/03, disponível em www.dgsi.pt.;

4. O procedimento contra-ordenacional prescreve no prazo de 5 (cinco) anos contados da prática da infracção, que ocorreu entre 1997 e 2002 - artigo 35.º, n.º 1 do CPT;

5. Quando, em de 2003, as decisões de aplicação das coimas transitaram em julgado a prescrição já havia ocorrido, nos termos do artigo 35.º, n.º 1 do CPT;

6. Face a esta situação, o Serviço de Finanças Viseu 2, em vez da aplicação das coimas, devia ter conhecido oficiosamente, a prescrição; e

7. Como tal não aconteceu devia tê-lo feito a douta sentença, nos termos do artigo 175.º do CPPT.

Termos em que nos melhores de Direito e com o mui douto suprimento de Vossas Excelências, o presente recurso deve obter provimento, com a anulação do montante em causa nos autos e a revogação da sentença recorrida, como é de justiça.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

A questão suscitada pelo recorrente Jorge Manuel Simão Santos, é, no essencial, a mesma que serviu de fundamento à oposição e cuja argumentação se repete nas alegações de fls.58 e segs.: saber se se verifica fundamento de oposição à execução, nomeadamente o previsto no artº 204º, n.º 1, alínea d) do Código de Procedimento e Processo Tributário: prescrição da dívida exequenda.

Daí que se entenda que a argumentação da recorrente não pode proceder pelas razões e fundamentação já aduzidas no parecer do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (fls. 47), cuja esclarecida argumentação acompanhamos.

De resto basta uma análise rápida da materialidade descrita na petição inicial para se concluir que o seu fundamento se reconduz à ilegalidade concreta e relativa da dívida exequenda não integrando o fundamento previsto na alínea d) do artº 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

O recorrente alega que quando, em Julho e Dezembro de 2003, as decisões de aplicação das coimas transitaram a prescrição do procedimento contra-ordenacional, já havia ocorrido nos termos do artigo 35. º, n.º 1 do Código de Processo Tributário pelo que a sentença deveria ter conhecido oficiosamente dessa prescrição nos termos do art. 175.º do CPPT.

Mas não lhe assiste razão.

Como bem se sublinha na decisão recorrida o que o oponente e ora recorrente invocou não foi a prescrição da dívida exequenda mas sim a do procedimento contra-ordenacional.

Ora a prescrição a que se refere a alínea d) do n. 1 do art. 204 do CPPT é a da «dívida exequenda», e não a do procedimento judicial da infracção perseguida em processo de contra-ordenação, não fazendo até sentido falar-se naquele após a condenação do arguido, com trânsito em julgado.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, devendo confirmar-se o julgado do tribunal 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 de saber se ocorre no caso algum fundamento legal de oposição à execução fiscal.

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

A) A Fazenda Pública instaurou em Julho e Fevereiro de 2003 e 2004 a execução n.º 3700200301005332 e apensos, para cobrança coerciva de coimas dos anos de 1997, que transitaram em julgado em Julho e Dezembro de 2003, cfr. docs. de fols. 8 a 141 destes autos aqui dados por reproduzidos, o mesmo se dizendo dos demais infra referidos;

B) Os processos de contra-ordenação estiveram suspensos por despacho de 09-09-2002, nos termos do artigo 55º do RGIT, despacho notificado ao Arguido/Oponente em 13-09- 2002, vide docs. de fols. 27 a 35;

C) O Oponente foi citado da instauração das execuções referidas em A), em 03-02-2005, cfr. docs. de fols. 7 e 8;

D) Os presentes autos constituem oposição à execução referida em A) e foi instaurado em 07-03-2005, vide Petição Inicial e carimbo aposto na sua primeira folha, que corresponde a fols. 3.

2.2 Como é sabido, a oposição à execução fiscal é permitida com os 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 também o artigo 176.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Em execução fiscal, mormente por meio de oposição a ela, atendendo ao carácter especial e sumário deste instrumento processual, não é consentido, em princípio, apreciar a legalidade da liquidação da quantia exequenda. 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 de entidade exequente – cf., por todos, Laurentino Araújo, *Processo de Execução Fiscal*, p. 257.

A ilegalidade concreta da liquidação da dívida exequenda não pode servir de fundamento à oposição à execução. A proibição de a ilegalidade concreta da liquidação servir de fundamento à oposição funciona qualquer que tenha sido a entidade que procedeu a essa liquidação – cf. Alfredo de Sousa, e Silva Paixão, notas 7. e 8. ao artigo 176.º do *Código de Processo das Contribuições e Impostos Comentado e Anotado*; e nota 8. ao artigo 286.º do *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*.

No entanto, hoje é entendimento pacífico que a oposição 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 – o mesmo se podendo entender válido já no domínio do regime anterior [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*, de Alfredo de Sousa, e Silva Paixão].

O Código de Processo Tributário dispunha, nos seus artigos 232.º e 237.º, n.º 1, que, quando as coimas e sanções pecuniárias não forem pagas nos prazos legais, serão objecto de cobrança coerciva em processo de execução fiscal, a instaurar pela Repartição de Finanças onde tiver ocorrido o processo de contra-ordenação – sendo que, de harmonia com a alínea c) do n.º 1 do artigo 233.º do mesmo Código de Processo Tributário, o processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva, dentre outras dívidas ao Estado, das coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações fiscais. E, nesse caso, servirá de base ao processo de execução fiscal a certidão da decisão aplicadora da coima – cf. a alínea b) do artigo 248.º do Código de Processo Tributário.

De outra banda, quando uma decisão judicial adquire força obrigatória, por dela não se poder já reclamar nem recorrer por via ordinária, forma-se caso julgado. Sendo a decisão judicial uma sentença que verse a matéria de fundo da acção, a sua força obrigatória não se limita ao processo em que foi proferida, manifestando-se fora dele.

Esta obrigatoriedade da sentença transitada em julgado, dentro do processo e fora dele, caracteriza o caso julgado material, nos termos do artigo 671.º, n.º 1, do Código de Processo Civil – estatuindo o artigo 673.º do Código de Processo Civil que a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga.

No caso *sub judicio*, a execução fiscal é, nos termos do que se assenta em A) do probatório, «para cobrança coerciva de coimas dos anos de 1997, que transitaram em julgado em Julho e Dezembro de 2003».

Nas conclusões 5., 6, e 7 do presente recurso, o oponente, ora recorrente, vem dizer que «quando, em de 2003, as decisões de aplicação das coimas transitaram em julgado a prescrição já havia ocorrido, nos termos do artigo 35.º, n.º 1 do CPT»; que «face a esta situação, o Serviço de Finanças Viseu 2, em vez da aplicação das coimas, devia ter conhecido oficiosamente, a prescrição»; e que «como tal não aconteceu, devia tê-lo feito a douta sentença, nos termos do artigo 175.º do CPPT».

Será bom lembrar que isso tudo, que se diz que poderia ter sido feito oficiosamente, também poderia ter sido oportunamente requerido pelo próprio ora recorrente. *Sibi imputet*.

De todo o modo, "a prescrição" a que o ora recorrente aqui se refere, é a prescrição do procedimento contra-ordenacional – cf. os termos inequívocos da petição inicial dos presentes autos de oposição à execução fiscal.

E, de acordo com a alínea d) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em cujos termos a oposição poderá ter por fundamento a «prescrição da dívida exequenda», só a prescrição da obrigação da coima («dívida exequenda») é que poderia aqui ser atendida, e não a alegada prescrição do procedimento contra-ordenacional – a atender eventualmente apenas no próprio processo de contra-ordenação).

Sendo assim, como é, não ocorre no caso algum fundamento legal de oposição à execução fiscal.

Pelo que, muito embora com a presente fundamentação, deve ser mantida a sentença recorrida a decidir a improcedência da oposição à execução fiscal.

Então, havemos de concluir que a questão da *prescrição do procedimento contra-ordenacional* está coberta pelo *trânsito em julgado* da respectiva *decisão de aplicação de coima*.

E, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, só a *«prescrição da dívida exequenda» da obrigação de coima* é fundamento legal de *oposição à execução fiscal*, e não a prescrição do procedimento contra-ordenacional.

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, 1 de Outubro de 2008. *Jorge Lino* (relator) – *Brandão de Pinho – Pimenta do Vale.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2008.

Assunto:

Erro na forma de processo. Impugnação judicial. Recurso contencioso. Recurso hierárquico. Convolação. Incentivos fiscais. Caducidade do direito à liquidação.

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.º s 1, alíneas cl) 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: 467/08-30.
Recorrente: Subdirector - geral dos Impostos.
Recorrido: Ramiro & Pires, Lda.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Subdirector-Geral dos Impostos vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que deu provimento ao recurso contencioso interposto por "Ramiro & Pires, Lda" do despacho que lhe indeferiu recurso hierárquico que interpusera de decisão da Directora de Finanças

de Bragança, referente à liquidação do Imposto sobre Pessoas Colectivas do ano de 1990, formulando as seguintes conclusões:

1ª - 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;

2ª- Sem prejuízo, está claro, da imperatividade na convolação na forma do processo adequada... caso seja possível;

3ª - A caducidade da liquidação nos impostos periódicos começa a correr a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário;

4ª- 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;

5ª - Portanto, neste caso, quando a liquidação foi efectuada e notificada à Recorrida, a caducidade ainda não tinha ocorrido.

6ª- Por isso a liquidação é tempestiva, legal, devida e exigível.

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 - O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

"Objecto do recurso:

I. Impropriedade do meio processual utilizado, alegando a recorrente que, estando em causa a apreciação da legalidade da liquidação de Imposto Complementar, Secção -B, da mesma cabia impugnação judicial nos termos do art.º 97º: n.º 1, alínea d) do Código de Procedimento e Processo Tributário a apresentar nos termos dos arts. 120 e segs. do mesmo código, e não recurso contencioso (artº 76º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário).

II. Caducidade do direito de liquidação em caso de revogação de despacho que concedeu incentivos fiscais e financeiros, designadamente saber a partir de que momento é que se conta tal prazo: se a partir da data da ocorrência do facto tributário, se a partir do despacho que declamou a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros.

Fundamentação:

Em relação à impropriedade do meio processual utilizado (recurso contencioso), da afigura-se-nos que assistirá razão ao recorrente.

Sucede, porém, que, no caso, sempre seria possível a convolação para a forma processual adequada.

Com efeito como vem sustentando a jurisprudência deste Supremo Tribunal, do acto de indeferimento de recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da ilegalidade da liquidação, cabe impugnação judicial e não recurso contencioso, contando-se o respectivo prazo de 90 dias a partir da notificação daquele primeiro indeferimento (art. 102º, n.º 1, alínea e) - vide neste sentido, entre outros, os acórdãos deste Supremo Tribunal de 11.04.2007, processo 99/07, de 17.03.2004, processo 1651/03, de 22-06-2005, processo 515/05, de 08.06.2005, processo 0201/05, de 20.04.2004, processo 2031/03, de 15.02.2002, processo 1460/02, e de 04.02.2003, processo 7214/02, todos in www.dgsi.pt.

Sobre a questão, afirma Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado, 5ª edição, pag. 581, o seguinte: «uma interpretação literal do artº 102 (nº 2) deste Código, carece de suporte, por as decisões de recursos hierárquicos que apreciam decisões de indeferimento de reclamações graciosas serem actos que no Código de Procedimento e de Processo Tributário se indicam como podendo ser objecto de impugnação autónoma (artº 76, n.º 2) e, por isso, serem englobáveis, sem esforço, na previsão da alínea e) do n.º 1 daquele artº 102, que "abrange os restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código"».

E também na mesma linha de pensamento refere José Valente Torrão, no Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 2005, pag. 342, que «admitindo o recurso hierárquico impugnação autónoma e não prevendo a lei prazo para essa impugnação desta decisão, haverá que aplicar o prazo do artº l02, n.º 1, alínea e) que se refere genericamente aos casos em que seja admissível a impugnação autónoma do acto tributário e relativamente aos quais não esteja previsto prazo especial»

Entendemos pois, sufragando a jurisprudência e doutrina citadas, que a impugnação judicial, no caso de decisão expressa de indeferimento de recurso hierárquico pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação.

No caso, tendo a recorrida sido notificada por ofício de 29.06.2000 (vide fls.114 v.) do despacho de indeferimento de recurso hierárquico e tendo o recurso contencioso dado entrada em 10.07.2000 (idem a fls. 114 v.), verificando-se ademais os pressupostos relativos ao pedido e causa de pedir invocada (artº 98, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário), nada impediria a convolação, quer se considerasse o prazo do artº 102, n.º 1, alínea e), quer se considerasse o prazo do artº 102, n.º 2, do referido diploma legal.

2. Quanto à caducidade do direito de liquidação:

Resulta do probatório que a liquidação impugnada se refere a imposto complementar do exercício de 1990 e decorre da caducidade dos incentivos fiscais e financeiros anteriormente concedidos ao abrigo do Decreto-Lei 194/80 de 19 de Junho.

A douta sentença recorrida, apoiando-se na jurisprudência do Acórdão deste STA de 20.12.2000, processo 25516 (in www.dgsi.pt), julgou que o prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto em causa deve ser contado a partir do termo do ano a que respeita.

Porém, na situação que foi objecto do referido Acórdão de 20.12.2000, estava em causa a prescrição da obrigação tributária.

No caso subjudice o que está em causa é a caducidade do direito de liquidação e saber a partir de que momento é que se conta tal prazo: se a partir da data da ocorrência do facto tributário, se a partir do despacho que declarou a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros.

Ora, como se salienta naquele mesmo aresto, sendo diversos os regimes relativos à suspensão e interrupção dos prazos de prescrição e de caducidade, importa anotar que «que o prazo de caducidade se suspende por força da concessão de benefícios fiscais susceptíveis de caducar, mas o mesmo facto é irrelevante quanto ao decurso do prazo de prescrição - vd. os arts. 34º, n.º 3 do Código de Processo Tributário e 4º n.º 2, 11, 12, n.º 3, e 50 n.º 6 do EBF, e hoje o artº 42º n.º 2, als. b) e c) da Lei Geral Tributária»

Esta foi também a posição([1]) assumida pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo nos Acs. de 28.05.2003, processo 426/03 e de 26.11.2003, processo 1113/03, e no recente Acórdão de 19.12.2007, recurso 617/07, publicado in www.dgsi.pt. que tratou caso em tudo idêntico ao dos presentes autos, onde se salienta que relativamente aos incentivos fiscais em causa, vigora um regime especial definido no art. 43º DL n.º 194/80, de 19 de Junho.

Assim, sublinha-se no referido aresto, «a concessão de incentivos fiscais tem como contrapartida, caso se constate o não cumprimento dos objectivos ou condições a que está subordinada a concessão, a obrigação de pagamento das importâncias correspondentes às receitas fiscais não arrecadadas, acrescidas do juro compensatório de 12% ao ano obrigação esta que não se confunde nem coincide com as obrigações tributárias que lhe estão subjacentes. V - O facto que gera esta obrigação é a constatação do não cumprimento dos objectivos ou condições a que ficou subordinada a concessão de incentivos fiscais.»

Afigura-se-nos, pois, que o direito à liquidação e cobrança só pode ser exercido a partir do despacho revogatório dos benefícios provisoriamente concedidos, pelo que não se verifica no caso subjudice a caducidade do direito de liquidação.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida."

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4 - O Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela fixou a seguinte matéria de facto:

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, em 19-10-1999, a liquidação do imposto de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas do ano de 1990, no montante de Esc. 396.746$00, e juros compensatórios no montante de Esc. 238.178$00.

4) A liquidação foi notificada ao contribuinte, em 25-10-1999, pelo ofício n.º 4041, 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 SubdirectorGeral 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. 80.

5- Fundou-se a decisão sob recurso na idoneidade do meio processual utilizado -o recurso contencioso e não a impugnação judicial, nos termos do artigo 76.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário - e na caducidade da liquidação, uma vez 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 dos 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".

O recorrente na sua alegação de recurso insurge-se contra esse entendimento perfilhado na sentença quanto à idoneidade do meio processual utilizado e à caducidade de direito de liquidação.

Acontece que este Supremo Tribunal já enfrentou e decidiu no mesmo sentido essas questões jurídicas, em casos idênticos e sendo as partes as mesmas, em dois diferentes arestos (acórdãos de 19-12-07 e 23-04-08, nos recursos n.ºs 617/07 e 8/08).

Sendo certo que, designadamente, a douta fundamentação aduzida na última destas decisões merece a nossa total concordância, limitar-nos-emos a acompanhar o que aí foi dito tendo em vista a obtenção e aplicação uniforme do direito (cfr. artigo 8.º n.º 3 do CC).

Escreveu-se no acórdão proferido no recurso n.º 8/08:

"**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, CPFT anotado, 4 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, 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.

1 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 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.s 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, revogando-se a sentença recorrida e, em consequência, convola-se o recurso contencioso em impugnação judicial e julga-se esta improcedente.

Custas pela impugnante, na instância e neste STA, sempre com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 1 de Outubro de 2008. – *Miranda de Pacheco* (relator) – *Lúcio Barbosa – Pimenta do Vale.*

([1]) Vide também neste sentido Joaquim Gonçalves, A Caducidade face ao Direito Tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pag. 249: «Cessando os pressupostos que determinaram o reconhecimento (meramente declarativo) ou a atribuição do benefício, como que se verifica, então a ocorrência do facto tributário e a reposição da tributação, regra que só devido à atribuição do benefício ficara excepcionada»

Acórdão de 1 de Outubro de 2008.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Sumário:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o Supremo Tribunal Administrativo.

II — Se o recorrente faz afirmações de facto (os tributos não se encontram pagos, os tributos respeitam a factos tributários diferentes e a períodos de tempo igualmente diferentes) dos quais retira consequências jurídicas, afirmações de facto a que o probatório não dá resposta, e que são decisivas para a solução da causa, então o STA não é competente para conhecer do recurso.

III — Competente é, isso sim, o TCA.

Processo n.º 589/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrida: Elisabeth Maria Francisca Joana Orléans Bragança Martorell Calém.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **ELISABETH MARIA FRANCISCA JOANA DE ORLÉANS BRAGANÇA E MARTORELL CALÉM**, identificada nos autos, impugnou judicialmente, junto do TAF de Braga, a liquidação adicional de IRS, relativa ao ano de 2000.

Alegou que a alegada dívida de imposto não é da responsabilidade da impugnante (por falta de legitimidade passiva no procedimento de liquidação de imposto), de passo que há duplicação de colecta.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente, anulando a liquidação impugnada.

Inconformado, o **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpôs recurso para este Supremo Tribunal, tendo o Sr. Procurador da República apresentado alegações, que finalizaram no seguinte quadro conclusivo:

1. Nos presentes autos, Elisabeth Maria Francisca Joana de Orléans Bragança e Matorell Calem, veio impugnar a liquidação adicional de IRS com o n. 200400001062151, relativa ao ano de 2000, no montante de 589.587,08 €;

2. A Mm. Juiz a quo deu como provados os factos enunciados de 1 a 18 do probatório da douta sentença recorrida, com base nos quais considerou existir duplicação de colecta;

3. Fundamenta a sua decisão, essencialmente, no facto de haver uma outra liquidação de IRS, relativa ao ano de 1997, efectuada em nome do marido da impugnante, que considerou incidir sobre os mesmos factos tributários;

4. Ora, nos termos do art. 205.º, n. 1 do CPPT, para haver duplicação de colecta é necessário que se verifiquem os seguintes requisitos cumulativos:

a) -Que o tributo em causa esteja pago por inteiro;

b) -Que se exija da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza;

c) -Que o tributo seja referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo;

5. No caso aqui em mérito não se verificam, cumulativamente, esses requisitos, porque os factos tributários e a própria liquidação de IRS de 1997 se encontram ainda pendentes de decisão a proferir no âmbito de uma impugnação judicial intentada pelo marido da impugnante, José Maria Street de Oliveira Calem, porque os factos tributários e a liquidação de IRS de 2000 se encontram ainda em discussão nos presentes autos, porque nenhum dos tributos se encontra pago e ainda porque os tributos respeitam a factos tributários diferentes e a períodos de tempo igualmente diferentes;

6. Por isso, não há duplicação de colecta pelo menos enquanto uma das liquidações não se encontrar definitivamente fixada na ordem jurídica, pelo que, decidindo como decidiu, a Mm Juiz a quo não aplicou, como devia, o disposto no art. 205.º, n. 1 do CPPT, fazendo errada interpretação e violando essa disposição legal.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A impugnante é casada com José Maria Street de Oliveira Calem no regime de separação de bens.

2. A AF procedeu a uma acção inspectiva ao marido da impugnante, em sede de IRS, ano de 2000, conforme fls. 14 ss. do apenso.

Consta do relatório final designadamente:

"2- De acordo com a relação das escrituras do mês de Setembro do 20 Cartório Notarial do Porto verificou-se que o sujeito passivo no ano de 2000, permutou pelo preço de € 3.026.868$80 (606.832.710$00), um terreno para construção, sito na Calçada da Arrábida, 1 e Rua do Ouro 370/508, freguesia de Massarelos, Porto, omisso na matriz, tendo sido feita a sua participação 07/09/2000 por fracções a construir, destinadas a comércio, serviços ou restauração. A declaração modelo 129 apresentada, deu origem ao artigo 2997, com o valor patrimonial de € 1820612,32.

Esta alienação está sujeita a LRS nos termos da alínea a) do no 1 do ano 10º do respectivo código.

3-Através do sistema de informática tributária constatou-se que o sujeito passivo apresente declaração de rendimentos a que alude o n. 1 do artigo 57º do Código do IRS (CIRS), do ano 2000, com o anexo G, mas não consta tal venda...

- Sendo assim, propôs-se a correcção do rendimento declarado de acordo com os artigos 43 a 50º do Código do IRS (CIRS), considerando os seguintes valores:

-Valor de alienação: € 3 026 868,80

-Valor de aquisição: € 498 797.90, conforme informação prestada pelos Serviços de Finanças do Porto 6 -Sisa n. 134

-Data de aquisição: 07/02/1977 de acordo com a informação prestada pelos Serviços de Finanças de Porto 6-Sisa n. 134

-Coeficiente de correcção monetária: 1.05 (Portaria n. 390/2000, de 10 de Julho)

-Ganho sujeito a imposto: [€ 3026868,80- (€ 498797,90 X 1.05)] X 50% = € 1 251 565,50. Deste modo, a correcção à matéria colectável ascende a € 1 251 565,50...

8-Face ao exposto nos pontos anteriores, foi nesta data elaborada declaração de rendimentos modelo 3 (oficiosa), contemplando a correcção referida no ponto 6 do presente relatório..."

3. Dou por reproduzido o teor da escritura de permuta de 13/9/200 a fls. 21 a 28.

4. A 30 de Julho de 2001 os mesmos outorgantes, outorgaram o instrumento constante de fls. 19 e 20 "determinação prestação de permuta".

5. Na sequência do entendimento de que haviam sido omitidos rendimentos da categoria G, no montante de 1.251.565,50 €, a AF, alterou o conjunto dos rendimentos líquidos para o montante de 1.314.378,54 €;

6. A liquidação n. 200400001062151, no valor de 589.587,08 €, resultou da referida alteração dos rendimentos do sujeito passivo A (José Maria).

7. O bem a que se reporta a referenciada a1ienação era bem próprio do cônjuge da impugnante, que em exclusivo beneficiou do negócio.

8. No ano de 2000, a impugnante e o dito José Maria apresentaram uma única declaração de rendimentos para efeitos de IRS.

9. O prazo para pagamento voluntário da liquidação terminou a 15/12/2004.

10. A AF procedeu a uma acção inspectiva ao marido da impugnante, em sede de IRS, ano de 1997, conforme fls. 104 ss. do apenso, no âmbito da qual efectuou correcções meramente aritméticas aos rendimentos declarados no ano de 1997, no montante de 506.832.710$00.

11. Do relatório de inspecção consta designadamente:

"(...)3.5. Assim, dado os factos descritos e os valores em causa na compra e venda dos prédios, o sujeito passivo não os comprou para serem transformados em Quinta de recreio e habitação, mas sim para serem revendidos, praticando, segundo o artigo 463 do Código Comercial, um acto de comércio, que por ser isolado, os rendimentos auferidos, se enquadram no artigo 4º, n. 2 da alínea h) do CIRS, como rendimentos da categoria C.

3.6. Tendo em atenção o art. 18º do CIRC, por remissão do artigo 31 do CIRS, os ganhos auferidos com a venda dos prédios, descritos no ponto 3.1, devem ser declarados no exercício de 1997, ano em que foi celebrado o contrato promessa com eficácia real. Com base no que foi descrito neste relatório, o contribuinte omitiu à declaração de rendimentos do ano de 1997, o anexo BI, com os seguintes valores:

VENDAS DE MERCADORIAS 606.832.710$00

COMPRAS DE MERCADORIAS 700.000.000$00

RESULTADO APURADO 506.832.710$00".

12. O impugnante apresentou pedido de revisão da matéria colectável, previsto nos artigos 91º e 92º da LGT, o qual foi indeferido por despacho de 28 de Dezembro de 2001, conforme fls. 87 ss. do apenso.

13. A Administração Fiscal emitiu em 16/3/2002, a liquidação n. 5320059829, referente a IRS de 1997, no montante de imposto a pagar pelo impugnante de € 1.166.765,85, cuja data para pagamento voluntário ocorreu em 6 de Maio de 2002.

14. Esta liquidação foi objecto de impugnação nos termos constantes de fls. 64 ss. do apenso, encontrando-se pendente.

15. Em 30 de Setembro de 1995, entre Maria Laura de Faria Macedo (que interveio por si e como gestora de negócios de outros) e o marido da impugnante foi celebrado um contrato promessa, em que este prometeu comprar e aquela prometeu vender, pelo preço de 100.000.000$00, dois prédios urbanos, sitos na Calçada da Arrábida, n. 1, freguesia de Massarelos, Porto, descritos em conjunto na 2a CRP do Porto, sob o n. 3561: a) prédio inscrito no artigo matricial urbano n. 1752, constituído por casa de um pavimento e quintal com a área coberta de 250 m2 e descoberta de 7.007 m2; b)prédio inscrito no artigo matricial urbano n. 1755 constituído por um barracão de um pavimento com a área de cerca de 300 m2.

16. Em 7 de Fevereiro de 1997, no Quarto Cartório Notarial do Porto, foi celebrada a escritura pública de compra e venda dos prédios identificados na alínea anterior.

17. Em 7 de Fevereiro de 1997, no mesmo Cartório, entre o impugnante e a sociedade "PCU - Planeamento, Construção e Urbanismo; SA" foi celebrado um contrato promessa com eficácia real, através do qual aquele prometeu vender e dar em permuta, com eficácia real e esta sociedade prometeu comprar e tomar de permuta, os prédios identificados em "15", pelo preço global de 606.832.710$00, sendo este preço constituído por uma parte em dinheiro (395.333.332300) e outra parte (211.499.380$00) pela permuta de 600 m2 de espaços comerciais, correspondentes a fracções autónomas aí identificadas e que fazem parte do empreendimento imobiliário que a promitente compradora iria construir nos prédios, objecto do contrato.

18. Os imóveis correspondentes aos referidos artigos matriciais urbanos foram demolidos, dando origem a um terreno para construção, inscrito na matriz urbana, Massarelos, no artigo 2997, por apresentação da declaração modelo 129 de 7/9/2000, o relativo ao contrato aludido em "2". (fls. 477 do apenso).

3. Eram duas as questões que o impugnante submeteu à apreciação do Tribunal de 1ª Instância, como acima dissemos:

Quanto à primeira, o Mm. Juiz *a quo* colocou-a da seguinte maneira:

"A questão colocada tem a ver a responsabilização da impugnante, enquanto membro do agregado, pela dívida decorrente da venda de imóvel pertença exclusiva de seu marido e exclusivo beneficiário dela".

E pronunciou-se sobre a questão do seguinte modo:

"Entre nós o regime fiscal em sede de IRS e relativamente à tributação da família, não atende ao regime de bens, mas apenas ao estado civil. Tratando-se de casados, independentemente do respectivo regime de bens, devem apresentar declaração conjunta – regime obrigatório –, como decorre dos artigos 59 e 13º do CI.RS. Refere este último:

"…

"O facto de não ser possível a opção pela apresentação de declarações separadas (opção concedida aos casais em união de facto - artigo 14), pode levantar problemas de constitucionalidade de vária ordem, que importaria analisar – violação do principio da igualdade, por favorecimento dos casais em união de facto aos quais é permitida a opção; e para os casos como o dos autos de casais com regime de separação de bens, por violação dos princípios da proporcionalidade, da capacidade contributiva, da igualdade, na medida em que coloca o património pessoal de um dos cônjuges na disponibilidade da AF sujeitando-o a penhora, para pagamento de dívidas que de acordo com as regras civis seriam da exclusiva responsabilidade do outro cônjuge, conforme artigos 1692, c), 1694, 2 e 1735 do CC.. O facto tributário que fundamenta a liquidação adicional respeita à alienação de bens exclusiva pertença do marido da impugnante, repercutindo-se o incremento patrimonial exclusivamente na esfera patrimonial deste".

Quer isto dizer que o Mm. Juiz colocou a questão, teceu considerações sobre a mesma, mas não a decidiu.

Isto porque, logo de seguida, decidiu haver duplicação da colecta.

Escreveu subsequentemente:

"No entanto, verifica-se no presente caso duplicação de colecta. Alias a AF aceita tal ocorrência, escudando-se em que a liquidação de 1977 foi impugnada pelo marido da ora impugnante, com argumentos que serviram de base a liquidação de 2000, impugnação ainda não decidida.

"Ora, a AF mantém erectas duas liquidações Com base nos mesmos factos tributários, não tendo procedido à anulação, ainda que parcial de qualquer delas.

"Verifica-se assim duplicação de colectas, pelo que, porque existia a anterior liquidação, (e enquanto exista), foi ilegal a presente liquidação"

E daí que tenha anulado a liquidação.

4. Como é bom de ver a única questão controvertida no presente recurso é a alegada duplicação de colecta.

É este o objecto do recurso. E é esta a questão a que o Tribunal tem que responder.

O recorrente discorda da decisão tomada pelo Mm. Juiz.

Isto depois de enunciar o quadro legal (art. 205º, 1, do CPPT).

E isto porque assevera que "nenhum dos tributos se encontra pago e ainda porque os tributos respeitam a factos tributários diferentes e a períodos de tempo igualmente diferentes"

Quer isto dizer que o recorrente faz afirmações de facto (os tributos não se encontram pagos, os tributos respeitam a factos tributários diferentes e a períodos de tempo igualmente diferentes) dos quais retira consequências jurídicas.

Ora, trata-se de afirmações de facto a que o probatório não dá resposta.

E que são decisivas para a solução da causa.

Vale isto por dizer que este Supremo Tribunal, que conhece apenas matéria de direito (art. 26º, b) do ETAF) não é hierarquicamente competente para conhecer do recurso.

Competente é sim o TCA – Norte, face ao disposto no art. 38º a) do ETAF.

5. Face ao exposto, acorda-se em julgar hierarquicamente incompetente este Supremo Tribunal para conhecer do presente recurso, declarando-se competente para dele conhecer o TCA – Norte.

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 1 de Outubro de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino — Brandão de Pinho*.

Acórdão de 1 de Outubro de 2008.

Assunto:

Dívidas à Segurança Social. Prescrição. Prazo mais favorável. Lei n.º 17/2000, de 14 de Agosto. Facto interruptivo da prescrição.

Sumário:

I — A sucessão no tempo dos regimes prescricionais contidos no Código de Processo Tributário e na Lei n.º 17/2000, de 14 de Agosto, resolve-se pela aplicação das regras do artigo 12.º do Código Civil, dispondo a Lei n.º 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 — \Assente que é de aplicar o regime da Lei n.º 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.

III — A prescrição interrompe-se, assim, por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida — n.º 3 do artigo 63.º da citada Lei.

IV — Diligências administrativas, para este efeito, serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide).

V — Tendo a responsável subsidiária sido notificado em 16 de Maio de 2005 para exercer o seu direito de audição prévia à reversão da dívida, ou seja, antes de completados cinco anos após a vigência da Lei n.º 17/2000, facto esse que nos termos desta lei tem efeito interruptivo da prescrição, é evidente que esta não ocorreu ainda.

Processo n.º 661/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Maria Emília Veloso Ribeiro.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Não se conformando com a sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Braga que julgou procedente a oposição deduzida por Maria Emília Veloso Ribeiro, residente em Braga, à execução fis-

cal instaurada pela Fazenda Pública originariamente contra Adelino Veloso & Cia., Lda., por dívidas à Segurança Social dos anos de 1993 a 1999, dela vem o agente do MP junto daquele tribunal interpor recurso para este STA, formulando as seguintes conclusões:

1. As dívidas exequendas em questão no presente recurso respeitam a contribuições para a Segurança Social dos anos de 1995 a 1999, para cobrança das quais foram instaurados os processos de execução fiscal n.ºs 3425-97/100055.1 e 3425-00/101678.4;

2. Esses processos foram instaurados a 15/1/97 e 15/1/2000, respectivamente, sendo que no processo n.º 3425-97/100055.1, desde 25/6/1998 a 13/5/2005, e no processo n.º 3425-00/101678.4, desde 15/1/2000 a 13/5/2005, não foi realizada qualquer diligência por facto não imputável ao contribuinte;

3. 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 n.º 2 do art.º 53.º da Lei n.º 28/84, de 14/8;

4. De acordo com o disposto no art.º 34.º, n.º 2 do CPT, norma que se encontrava então em vigor, o prazo de prescrição conta-se a partir do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial;

5. 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 dito preceito legal. No que se refere às dívidas de 1999, a interrupção da prescrição apenas se verifica com a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, nos termos do art.º 49.º, n.º 1 da LGT – [Redacção dada pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho];

6. Por isso, no caso do processo n.º 3425-97/100055.1, o efeito da interrupção resultante da instauração cessou a 25/6/1999, data a partir da qual o prazo de prescrição voltou a correr. Logo, à data em que foi proferida a douta sentença recorrida (bem como na presente data), não se encontravam prescritas as contribuições para a Segurança Social do ano de 1995, de acordo com o n.º 2 do art.º 53.º da Lei n.º 28/84, de 14/8, por não se ter completado um período de dez anos;

7. No caso do processo n.º 3425-00/101678.4, relativo às dívidas de 1996 a 1999, a interrupção da prescrição apenas se verificou a 7/5/2005 e 16/5/2005, datas da notificação para o exercício do direito de audição, e 4/10/2005, data da citação da oponente;

8. A Mma. Juíza *a quo* considerou prescritas as dívidas exequendas dos anos de 1995 e 1996, nos termos do n.º 2 do art.º 53.º da Lei n.º 28/84, de 14/8, conjugado com o art.º 34.º do CPT, as dívidas de 1997 e 1998, nos termos do disposto no art.º 63.º, n.º 2 da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, que fixou o prazo de prescrição em cinco anos, conjugado com o disposto no art.º 34.º do CPT, e as dívidas de 1999, nos termos dos art.ºs 48.º, n.º 3, e 49.º, n.º 1 da LGT, conjugado com o art.º 63.º da lei n.º 17/2000;

9. Todavia, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 5.º do DL n.º 398/98, de 17/12, havendo sucessão de regimes de prescrição, aplica-se o disposto no art.º 297.º, n.º 1 do C. Civil, do qual resulta que o novo prazo de prescrição de cinco anos fixado na Lei n.º 17/2000 se aplica aos prazos que já estiverem em curso, mas só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, ou seja, desde 5/2/2001. E do mesmo preceito resulta que a lei antiga apenas se aplica se de acordo com ela faltar menos tempo para o prazo se completar;

10. Por isso, quando entrou em vigor a Lei 17/2000, para se completar o prazo de prescrição, relativamente às dívidas de 1996 a 1999, faltava mais tempo de acordo com a lei antiga do que de acordo com a lei nova, uma vez que, nessa data, ainda não decorrera um período de cinco anos. Logo, no que se refere a essas dívidas, aplica-se o prazo de prescrição previsto na nova lei, o qual se conta a partir da entrada em vigor dessa nova lei;

11. Além disso, esse novo prazo de prescrição de cinco anos, porque se trata de uma **lei especial** relativa às contribuições para a Segurança Social, encontra-se sujeito ao novo regime de interrupção nele previsto, razão pela qual com a notificação da oponente a 7/5/2005 e 16/5/2005, tal prazo interrompeu-se, de acordo com o disposto no n.º 3 do art.º 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto. Tal prazo voltou a interromper-se com a citação da oponente a 4/10/2005;

12. Tal interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente e o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo, nos termos dos art.ºs 326.º, n.º 1 e 327.º, n.º 1 do C. Civil;

13. Daí que, quando foi proferida a douta sentença recorrida (bem como na presente data), também não se encontravam prescritas as dívidas exequendas dos anos de 1996 a 1999, de acordo com a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto;

14. Por outro lado, no que respeita a essas contribuições, a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, que é uma lei especial, revogou tudo o que de contrário a ela prescreve a lei geral tributária, não tendo aplicação, no caso dos autos, o disposto nos art.ºs 48.º, n.º 3 e 49.º, n.º 1 da LGT, por força do disposto no art.º 297.º, n.º 1 do C. Civil;

15. Decidindo como decidiu, a Mma. Juíza *a quo* não aplicou, como devia, o disposto no n.º 3 do art.º 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, e fez errada interpretação e aplicação das normas legais referidas nestas conclusões.

Contra-alegando, veio a oponente dizer que:

1.º- A única questão a decidir no presente recurso é a de saber se, à data da sentença, as dívidas de 1995 a 1999 se encontram prescritas uma vez que relativamente aos anos de 1993 e 1994 essa questão nem sequer foi levantada.

2.º- Relativamente aos anos de 1995 e 1996 é de aplicar o prazo de 10 anos previsto na Lei 24/84, de 14/08.

3.º- Tais dívidas prescreveram em 2/1/2007 e 2/1/2008, respectivamente, uma vez que, pelo facto de o processo estar parado por mais de um ano por facto imputável à Administração Fiscal, cessou o efeito da interrupção originada pela instauração do processo executivo.

4.º- Quanto aos anos de 1997 a 1999 é de aplicar o novo prazo de prescrição de cinco anos introduzido pela Lei 17/2000, de 8 de Agosto.

5.º- Tal Lei é aplicável por força do art.º 297.º do Código Civil.

6.º- Tendo em conta o prazo de cinco anos da nova Lei as dívidas de 1997 a 1999 prescreveram no dia 2/1/2006.

7.º- Contrariamente à opinião do Ilustre Recorrente o novo regime de interrupção previsto na Lei 17/2000 não é de aplicar aos prazos que já tinham sido objecto de interrupção.

8.º- E isto porque a interrupção só pode ter lugar uma vez com o facto que se verificar em primeiro lugar.

9.º- Pelo que nada há a censurar à douta sentença do tribunal "a quo".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1. Foi deduzida execução fiscal n.º 34251999301032852 e apensos, instaurada pela Fazenda Pública, originariamente contra Adelino Veloso & Cia., Lda., por dívidas à Segurança Social, dos anos de 1993 a 1999, no valor global de 26.062,73 €;

2. Foram instaurados contra a executada originária os seguintes processos executivos:

a) n.º 3425-93/103285.2, foi instaurado em 01.10.93, relativo aos meses de Janeiro a Março de 1993;

b) n.º 3425-94/101787.0, foi instaurado em 04.07.94, relativo aos meses de Abril a Junho de 1993;

c) n.º 3425-95/100068.3, foi instaurado em 12.01.95, relativo aos meses de Julho a Setembro de 1993;

d) n.º 3425-95/100372.0, foi instaurado em 01.03.95, relativo aos meses de Outubro a Dezembro de 1993;

e) n.º 3425-95/100650.9, foi instaurado em 21.04.95, relativo aos meses de Janeiro a Março de 1994;

f) n.º 3425-95/101571.0, foi instaurado em 23.06.95, relativo aos meses de Abril a Junho de 1994;

g) n.º 3425-97/100055.1, foi instaurado em 15.01.97, relativo ao mês de Julho de 1995;

h) n.º 3425-00/101678.4, foi instaurado em 15.01.2000, relativo a vários meses de 1996, 1997, 1998 e 1999;

3. O processo n.º 3425-00/101678.4 compreende as dívidas à Segurança Social relativas aos meses de Janeiro a Maio de 1999, na importância de 2.439,43 €;

4. Por despacho de 26.07.1997 foi a executada originária autorizada à regularização da dívida nos termos do Dec.-Lei n.º 124/96, de 10.08, relativamente às dívidas de Setembro de 1992 a Julho de 1996 em 150 prestações (fls. 182 dos autos);

5. A executada originária procedeu ao pagamento de algumas prestações tendo em 25.06.1998 sido rescindido o acordo pela Segurança Social (fls. 182 dos autos);

6. Assim os processos de execução fiscal n.ºs 3425-94/101787.0, 3425-95/100068.3, 3425-95/100372.0, 3425-95/100650.9 e 3425-95/101571.0 estiveram parados por facto imputável à Administração Fiscal desde a data das respectivas autuações até 26.07.1997, data em que foi concedido à executada originária o pagamento da dívida em prestações;

7. O processo de execução fiscal n.º 3425-93/103285.2 esteve parado desde 01.10.1993 a 26.10.1997 e de 25.06.1998 até 13.03.2005, data em que foram efectuadas diligências no sentido de serem revertidas as dívidas;

8. O processo de execução fiscal n.º 3425-00/101678.4 esteve parado desde a sua instauração em 15.01.2000 até 13.05.2005, data em que foram efectuadas diligências no sentido de serem revertidas as dívidas e a executada originária não foi citada;

9. Entre 26.07.1997 e 25.06.1998, data do deferimento do pagamento em prestações ao abrigo do Dec.-Lei n.º 124/96 e a sua exclusão do contrato, os autos encontraram-se suspensos durante 10 meses e 29 dias, por facto imputável à devedora originária;

10. Em 10.03.2005 foram efectuadas diligências no sentido de ser revertida a dívida e constatada a inexistência de bens penhoráveis da executada originária;

11. Os autos encontraram-se novamente parados entre 25.06.1998 (data da exclusão da executada originária do pagamento da dívida em prestações) e 13.05.2005, data em que foram efectuadas diligências no sentido de serem revertidas as dívidas;

12. Em 13.05.2005 pelo Chefe de Finanças foi determinado a preparação do processo de reversão e a audição prévia de José de Freitas Veloso e Maria Emília Veloso Ribeiro, na qualidade de responsáveis subsidiários;

13. Em 07.05.2005 pelo ofício n.º 5842 foi a Oponente na qualidade de cabeça-de-casal notificada para exercer o direito de audição prévia à reversão da dívida (fls. 115 do PEF);

14. Em 16.05.2005 pelo ofício n.º 5067 foi a Oponente na qualidade de responsável subsidiária notificada para exercer o direito de audição prévia à reversão da dívida (fls. 104 do PEF);

15. A Oponente exerceu o direito de audição;

16. Por despacho de 30.09.2005 foi ordenado o prosseguimento da reversão da execução fiscal contra a Oponente na qualidade de responsável subsidiária e na qualidade de herdeira;

17. Pelo ofício n.º 9256, de 04.10.2005, foi a Oponente citada na qualidade de responsável subsidiária (fls. 121 do PEF apenso aos autos);

18. Pelo ofício n.º 9257, de 04.10.2005, foi a Oponente citada na qualidade de herdeira de Adelino José de Freitas Veloso (fls. 124 do PEF);

19. O sócio e gerente Adelino José de Freitas Veloso era marido da Oponente e faleceu em 10.09.2003;

20. A gerência era exercida por Adelino José de Freitas Veloso, que era quem dava ordens, procedia a encomendas, pagava aos fornecedores;

21. A Oponente não exerceu as funções de gerente, pois não contratava pessoal, não procedia a pagamentos ou encomendas, não assinava documentos ou cheques, nem dava ordens e não se encontrava na empresa;

22. Em 19.10.1999 a Oponente renunciou à gerência da executada originária em assembleia geral (fls. 60 e 61 dos autos);

23. A Oponente deduziu a presente oposição em 26.10.2005.

III - O presente recurso respeita apenas ao segmento da decisão recorrida que considerou mostrarem-se prescritas as dívidas exequendas referentes a contribuições para a Segurança Social dos anos de 1995 a 1999, para cobrança das quais foram instaurados os processos de execução fiscal n.ºs 3425-97/100055.1 e 3425-00/101678.4.

Na data a que se reportam tais dívidas estava em vigor a Lei 24/84, de 14/08, segundo a qual tais contribuições prescreviam no prazo de dez anos (artigo 53.º, 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 que só cessaria caso o processo estivesse parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de uma ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorresse após este período com o que tivesse decorrido até à data da autuação.

A partir da entrada em vigor da LGT, o prazo passou a contar-se, porém, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, ou seja, neste caso, a partir da data em que a obrigação deveria ter sido cumprida, interrompendo-se agora já não com a instauração da execução mas com a citação (artigos 48.º e 49.º da LGT, na redacção da Lei 100/99, de 26 de Julho).

Com a 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.

No caso em apreço, nos termos do artigo 34.º CPT, o prazo de prescrição iniciou-se em 1/1/1996, 1/1/1997, 1/1/1998, 1/1/1999 e 1/2/1999, 1/3/1999, 1/4/1999, 1/5/1999, 1/6/1999, respectivamente, para as dívidas dos anos de 1995, 1996, 1997, 1998 e dos meses de Janeiro a Maio de 1999.

O prazo de prescrição relativo à dívida de 1995 interrompeu-se em 15/1/1997, com a instauração da execução n.º 3425-97/100055.1 (v. ponto 1. do probatório).

Este processo não esteve, porém, parado por mais de um ano até 26/7/97, data em que a executada solicitou o pagamento das dívidas ao abrigo do DL 124/96, e que lhe foi autorizado, regime esse que se manteve até 25/6/98, data em que foi rescindido por incumprimento (v. pontos 4 e 5 do probatório).

Assim, para além de não ter cessado o efeito interruptivo previsto no n.º 2 do artigo 34.º CPT, também durante o período de pagamento em prestações autorizado o respectivo prazo de prescrição esteve suspenso, nos termos do n.º 5 do artigo 5.º do DL 124/96, de 10 de Agosto.

Não restam, pois, dúvidas que à data de entrada em vigor da 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, fosse ela a 4 ou a 5 de Fevereiro de 2001, nos termos do seu artigo 119.º, sempre terminaria 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.

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.

Diligências administrativas, para este efeito, serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide).

E, de acordo com o probatório, não há dúvida que no processo de execução fiscal foram praticados actos pela administração tributária de que foi dado conhecimento à devedora, designadamente a notificação para ela exercer o direito de audição prévia à reversão da dívida, a qual ocorreu a 16/5/2005 (v. ponto 14 do probatório), ou seja, antes de completado o prazo de prescrição que ocorreria, como vimos supra, em 6/2/2006.

Facto esse que interrompeu, pois, o prazo de prescrição, e que tem naturalmente o seu efeito interruptivo próprio de eliminar para a prescrição o tempo anteriormente decorrido e obstar ao decurso do prazo de prescrição até ao termo do processo ou até à paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

E, assim sendo, é evidente que relativamente a esta dívida não ocorreu ainda a prescrição.

Já relativamente às restantes dívidas de 1996 a Maio de 1999 o respectivo prazo de prescrição iniciado nas datas supra indicadas não se interrompeu com a instauração da execução em 15/1/2000, pois nesta data, por força da entrada em vigor da LGT, tal facto já não interrompia a prescrição mas apenas a citação, a qual não se mostra verificada até à entrada em vigor do prazo de cinco anos estabelecido na Lei 17/2000, de 8 de Agosto.

Por faltar nesta data menos tempo para se completar este novo prazo do que o previsto na lei anterior, de acordo com o disposto no artigo 297.º CC, é aqui também aplicável o novo prazo de prescrição.

Prazo esse que, nos mesmos termos referidos para a dívida de 1995, se interrompeu com a realização de diligências no processo executivo antes de se completar o prazo de prescrição, designadamente, como resulta do probatório (v. ponto 14 deste), a notificação da recorrente para ela exercer o direito de audição prévia à reversão da dívida, a qual ocorreu a 16/5/2005, ou seja, antes de completado o prazo de prescrição que ocorreria, como vimos supra, em 6/2/2006.

Razão por que também estas dívidas se não mostram, pois, prescritas.

O recurso merece, por isso, provimento, impondo-se o conhecimento por parte da Mma. Juíza "a quo" das demais questões suscitadas na oposição deduzida pela ora recorrente e cujo conhecimento ficou prejudicado pela decisão relativa à prescrição das dívidas exequendas.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando-se, assim, a decisão recorrida no segmento em que considerou prescritas as dívidas de 1995 a 1999, para cobrança das quais foram instaurados os processos de execução fiscal n.ºs 3425-97/100055.1 e 3425-00/101678.4, e ordenar a baixa dos autos ao tribunal "a quo" para aí serem conhecidas as demais questões suscitadas e cujo conhecimento ficou prejudicado pela decisão relativa à prescrição ora revogada, se a tal nada mais obstar.

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

Lisboa, 1 de Outubro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge Lino* — *Brandão de Pinho.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2008.

Assunto:

Nulidade de sentença. Oposição entre os fundamentos e a decisão. Reclamação de decisão do órgão da execução fiscal. Suspensão da execução. Acção administrativa especial de impugnação de normas.

Sumário:

I — A oposição entre os fundamentos e a decisão pressupõe a respectiva impossibilidade de articulação lógica, para o efeito não relevando um eventual desfasamento dos fundamentos entre si.

II — A retroactividade da declaração de ilegalidade de normas não afecta os casos julgados, nem os actos administrativos que entretanto se tenham tornado impugnáveis, salvo declaração em contrário do tribunal, quando a norma respeite a matéria sancionatória e seja de conteúdo mais favorável ao particular (artigo 76.º, n.º 3 do CPTA).

III — Daí que, uma vez esgotados todos os meios processuais que o recorrente tenha ao seu dispor para colocar em causa a legalidade da dívida exequenda, essa acção administrativa especial não tenha virtualidade de suspender a execução fiscal, uma vez prestada garantia (artigo 169.º do CPPT).

Processo n.º 664/08-30.
Recorrente: Lisboa Gás GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S. A.
Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- LisboaGás GDL- Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S.A. vem recorrer da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, a fls. 304 e seguintes, nos termos da qual foi julgada improcedente a reclamação que deduzira do despacho da Directora Municipal de Finanças de Lisboa que havia indeferido o pedido de suspensão do processo de execução fiscal n.º 2751/97, (5.º Juízo, 2.ª secção) e consequente accionamento da garantia prestada e pagamento do remanescente, tendo formulado as seguintes conclusões:

1) Os presentes autos têm origem na reclamação do acto da C. M. Lisboa que, perante a pendência de impugnação de normas em que assentam as dívidas em execução n.º 2751/97 - 5º Juízo, 2 Secção (1106199701118366), negou a suspensão da mesma execução por falta de fundamento legal, tendo accionado de imediato a garantia bancária no valor de € 1.099.086,58;

2) As questões fundamentais a decidir na reclamação apresentada eram: i) subida imediata da reclamação sob pena de perda de efeito útil da mesma; ii) apreciação da recusa de manutenção da suspensão da execução fiscal;

3) Era necessário, para efectuar a devida apreciação das questões analisar, analisar a referida impugnação das normas em que assentou a liquidação das taxas objecto da execução, o que não sucedeu;

4) Aliás, a douta sentença recorrida não deu sequer como provada a pendência da referida impugnação de normas.

5) Contudo tomou-a em consideração na fundamentação da sentença, o que constitui uma incongruência grave e insanável, impondo-se, ao abrigo do disposto no artigo 712º n.º 1 alínea a) do Código de Processo Civil (adiante CPC), aplicável ex vi artigo 2º alínea e) do CPPT, a modificação da decisão de facto em face dos documentos juntos aos autos;

6) Não considerando como facto assente a impugnação de normas nem tendo sido efectuada qualquer análise do teor da mesma, torna-se incompreensível a conclusão de que a mesma não é um meio adequado para efeitos de recurso às garantias conferidas pelo artigo 169º do CPPT;

7) A sentença recorrida defende, por um lado, que o artigo 169º n.º 1 contém um conceito mais amplo que o da "legalidade da liquidação" e, por outro, conclui pelo carácter taxativo dos meios de defesa indicados no referido artigo 169º n.º 1 do CPPT, não admitindo a pretensão da ora recorrente, sendo tal contradição insanável;

8) Para além de não ter especificado os fundamentos de facto que justificam a decisão - não considera provada a pendência da impugnação de normas - a fundamentação é manifestamente contraditória, pelo que a sentença é nula nos termos do disposto no artigo 668º n.º 1 alíneas b) e c) do CPC, aplicável ex vi artigo 2º alínea e) do CPPT;

9) A douta sentença recorrida, admite inicialmente que as reclamações dos actos dos órgãos de execução devem ter subida imediata quando a sua retenção provoque uma inutilidade da lide;

10) Porém, em seguida desconsidera o anteriormente sustentado apenas referindo que não foi invocado qualquer prejuízo irreparável e que, por isso, não havia lugar a subida imediata da presente reclamação;

11) A fundamentação de facto e de direito é também por aí contraditória, pelo que a sentença padece de nulidade nos termos do artigo 668º n.º 1 alínea b) e c) do CPC, aplicável ex vi artigo 2º alínea e) do CPPT;

12) A douta sentença recorrida veio ainda condenar os legais representantes da Recorrente em multa nos termos do disposto nos artigos 278º n.º 6 do CPPT, artigo 102º alínea a) do Código das Custas Judiciais e artigo 456º n.º 1 do CPC sendo certo que, atendendo ao normativo legal invocado, o tribunal *a quo* apenas poderia condenar a parte e não os seus representantes legais;

13) Mesmo que tivesse sido invocado o artigo 458.º do CPC, a verdade é que a douta sentença recorrida não arguiu quaisquer factos que comprovem a má fé dos representantes legais; Tão pouco, foi observado o princípio do contraditório;

14) Não foram, pois, apontados os motivos de facto e de direito para a multa, sendo nula a sentença nos termos do artigo 668º n.º1 alínea b) do CPC;

15) A Recorrida, para além de ter alegado a existência de um prejuízo irreparável, defendeu ainda que a não subida imediata da reclamação implica inutilidade da lide;

16) O despacho reclamado originador da sentença recorrida fazia cessar a suspensão do processo executivo e despoletava o accionamento da garantia bancária prestada na execução e, bem assim, dos meios necessários à cobrança do valor remanescente, sendo certo que, uma vez accionada a mesma, o Banco satisfará as pretensões da CML exigindo, de imediato, o valor da mesma à ora Recorrente;

17) Perante o Banco a Recorrente nada pode fazer o que lhe causa um prejuízo irreparável;

18) O despacho reclamado, solicitando ainda o pagamento do remanescente no montante de €162.902,00, sob pena de penhora de bens, permitirá à CML proceder à penhora de bens da Recorrente o que implica grave e irreparável prejuízo uma vez que penhorados e vendidos os bens não poderão os mesmos ser reavidos;

19) Noutro cenário possível, a CML procederá a uma pesada oneração dos bens da Recorrente, completamente injustificada e desproporcionada, e que implicará um grave e irreparável prejuízo já que, uma vez penhorados os bens, não poderá a Recorrente usar ou dispor dos mesmos;

20) Alegou ainda a Recorrente que, estando o órgão de execução em condições de proceder à penhora de bens fá-lo-ia violando as normas sobre a suspensão do processo executivo, pelo que deveria a reclamação apresentada ter tido subida imediata nos termos do disposto no artigo 278º n.º 3 alínea d) do CPPT;

21) A Recorrente invocou, pois, ao contrário do que a sentença recorrida afirma, uma ilegalidade prevista no artigo 278º n.º 3 do CPPT;

22) Assim, relativamente à prova do prejuízo irreparável, de nada mais carecia o Tribunal a quo para aferir do mesmo para além da demonstração de que o despacho reclamado era e é absolutamente ilegal. Mais. A penhora de bens e a subsequente venda dos mesmos é, claramente um prejuízo irreparável, pois os terceiros adquirentes iriam adquirir de boa fé, vedando à Recorrente a possibilidade de reavê-los

23) Não se diga que o prejuízo irreparável deve ser um prejuízo efectivo pois conforme sustenta Jorge Lopes de Sousa, in "Código de Procedimento e de Processo Tributário - anotado", 33 Edição, 2002, Vislis Editores, pág. 1165:

"O alcance da tutela judicial efectiva, não se limita à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma actuação ilegal, comissiva ou omissiva, da administração, exigindo antes que sejam evitados os próprios prejuízos sempre que possível. Por isso, em todos os casos em que o diferimento da apreciação jurisdicional da legalidade de um acto lesivo praticado pela Administração puder provocar para os interessados um prejuízo irreparável, não pode deixar de se admitir a possibilidade de impugnação contenciosa imediata pois é a única forma de assegurar tal tutela.";

24) Actualmente, a perspectiva de penhora e venda de bens decorrentes de um acto ilegal é claramente um prejuízo irreparável: i) prejuízo, relativamente à venda dos bens em si; ii) irreparável, porque é impossível reaver os bens penhorados e vendidos a terceiros de boa fé;

25) Mesmo que assim não se entendesse, a Recorrente alegou ainda que a subida imediata da reclamação era essencial para que a mesma não perdesse efeito útil tendo baseado a sua posição no autor acima mencionado quando o mesmo afirma que: "Parece mesmo dever ir-se mais longe e assegurar-se a subida imediata das reclamações sempre que, sem ela, elas percam toda a utilidade. Na verdade, prevendo-se na L.G.T. a obrigatoriedade de assegurar a possibilidade de reclamação de todos os actos lesivos (arts. 95.º, n.º s 1 e 2, alínea», e 103.º, n.º 2 da L.G.T.) e sendo reconhecida a supremacia das regras da L.G.T. sobre as do C.P.P.T. (art. 1.º deste e alínea c) do n.º 1 do art. 51.º da Lei n.º 87-B/98,

de 31 de Dezembro), este código não poderá afastar a possibilidade de reclamação em todos os casos em que o acto seja praticado no processo de execução fiscal seja potencialmente lesivo.";

26) No seguimento desse argumento, o mesmo autor menciona que "Nos casos em que a subida diferida faz perder qualquer utilidade à reclamação, a imposição deste regime de subida reconduz-se à denegação da possibilidade de reclamação, pois ela não terá qualquer efeito prático, o que é incompatível com a L.G. T. e o referido sentido da lei de autorização legislativa. (...) Um exemplo de situação em que a subida diferida faz perder qualquer utilidade à reclamação é a da decisão que recuse suspender o processo de execução (...)";

27) Tal doutrina é ainda perfilhada por João António Valente Torrão, in "Código de Procedimento e Processo Tributário - anotado e comentado", 2005, Almedina, página 939, sustentando ainda o mesmo autor que "A reclamação deverá também subir imediatamente quando a retenção tornar posteriormente inútil a sua apreciação, o que sucede, por exemplo, com as decisões sobre a suspensão do processo de execução (...)"

28) Esta doutrina foi, inclusivamente invocada na própria sentença recorrida, não se compreendendo os motivos pelos quais não foi acolhida pois, neste caso, torna-se desnecessária a invocação de qualquer ilegalidade descrita no n.º 3 do artigo 278º do CPPT na medida em que bastaria a alegação de que a retenção da reclamação geraria a inutilidade da lide;

29) O prejuízo irreparável é justamente o facto de a reclamação poder ser considerada inútil, com violação do princípio constitucional da tutela jurídica efectiva;

30) Quer por via da invocação e comprovação da existência de prejuízo irreparável e consequente ilegalidade prevista pelo artigo 278º n.º 3 alínea d) do CPPT, ou atendendo-se ao facto de que a retenção da reclamação torná-la-ia inútil, é inequívoca a necessidade de subida imediata dos autos, pelo que andou mal a sentença recorrida, devendo a mesma ser revogada;

31) Actualmente a legalidade da norma que habilita a Câmara Municipal de Lisboa a liquidar e cobrar o tributo em causa no processo de execução, encontra-se a ser discutida em Acção Administrativa Especial de Impugnação de Normas e ao discutir-se a legalidade da norma habilitadora discute-se também a legalidade abstracta da dívida exequenda;

32) A sentença recorrida não atendeu ao conteúdo da acção administrativa especial de impugnação de normas - que foi, inclusivamente, integralmente junta aos autos em 02/05/2008 - mas as razões apresentadas prendem-se com a inconstitucionalidade e ilegalidade das normas que habilitam a liquidação e posterior cobrança da divida exequenda;

33) Conforme sustenta Jorge Lopes de Sousa sobre o artigo 169º n.º 1 do CPPT, in "Código de Procedimento e Processo Tributário - anotado", 2002, Vislis, página 878, "Esta suspensão está prevista genericamente no artigo 52º da L.G.T. para os casos de pagamento em prestações, reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda. Por isso, é inequívoco que a possibilidade de suspensão aqui prevista não se reduz aos casos em que esteja em discussão a legalidade da dívida exequenda, em sentido estrito, como reflexo da ilegalidade da liquidação subjacente à dívida exequenda, mas abrangerá todos os casos em que esteja em causa a legalidade da sua cobrança, seja contra responsáveis originários seja contra os subsidiários";

34) Acrescenta ainda o mencionado autor que "Indicam-se no n.º 1 deste artigo a reclamação graciosa, a impugnação judicial e o recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda. Porém, há outros meios procedimentais e processuais que podem ter por objecto a legalidade da dívida exequenda (...)";

35) Nestes termos, estando a legalidade, mesmo que abstracta, da dívida exequenda a ser discutida em processo judicial e tendo sido prestada garantia idónea nos autos de execução, inexistem razões para que a Câmara Municipal de Lisboa se negue a manter a suspensão do processo executivo;

36) O elenco das acções descritas no n.º 1 do artigo 169º do CPPT não pode ser considerado taxativo, sob pena de o preceito ficar desprovido de sentido útil, pois uma acção em que a legalidade da dívida exequenda é posta em causa surte exactamente os mesmos efeitos jurídicos práticos que uma impugnação judicial ou uma reclamação graciosa;

37) A própria sentença recorrida reconhece que o artigo 169º n.º 1 do CPPT contém o conceito de "legalidade da dívida exequenda" mas que o mesmo deve entender-se num sentido mais amplo "pois abrange, além dos obstáculos à execução coerciva da dívida exequenda que derivam de vícios da liquidação, todos os outros obstáculos legais a que a dívida exequenda possa ser coercivamente executada, isto é, os fundamentos da inexigibilidade da dívida enquadráveis no artigo 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário";

38) Atendendo então aos fundamentos do artigo 204º do CPPT, verificamos que o n.º 1 alínea a) do mencionado artigo adverte que obsta à execução da dívida a inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação;

39) Conforme sustenta João António Valente Torrão, in "Código do Procedimento e Processo Tributário - Anotado e comentado", Almedina, 2005, página 787, nota 692, "trata-se, ao fim e ao cabo, de um vício de inconstitucionalidade, quer material, quer formal, quer orgânica. Na verdade, os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, e ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei";

40) A impugnação de normas invoca, exactamente a inconstitucionalidade da norma que habilitou a CML a cobrar o tributo, cuja cobrança coerciva se efectua via acção de execução pelo que a legalidade da dívida exequenda encontra-se em discussão, em meio judicial próprio e válido, mesmo que tal discussão seja efectuada de forma mediata;

41) Deve o acto reclamado ser anulado, mantendo-se a suspensão do processo executivo até decisão da acção administrativa especial de impugnação de normas, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 169º do CPPT;

42) Veio a sentença recorrida condenar os legais representantes da recorrente em multa, invocando o disposto nos artigos 278º n.º 6 do CPPT e o artigo 102º alínea a) do Código das Custas Judiciais (adiante CCJ);

43) Do disposto no artigo 278º n.º 6 do CPPT podemos retirar que: i) apenas é aplicável o disposto no artigo 278º n.º 6 do CPPT quando não exista fundamentação para a aplicação da subida imediata; ii) A presunção de existência de má fé aplica-se ao Reclamante, sem que exista qualquer menção aos legais representantes do mesmo;

44) Ora, a subida imediata da reclamação do acto do órgão de execução é plenamente justificável, não só devido à existência de prejuízo irreparável bem como devido ao facto de a retenção da reclamação a tornar inútil pelo que inexiste fundamentação legal para a aplicação de sanção pecuniária pois não há lugar à presunção de má fé prevista no artigo 278º n.º 6 do CPPT;

45) Inexiste ainda fundamentação legal para a aplicação da sanção pecuniária aos legais representantes da Reclamante pois a mesma, a ser aplicada - o que não se concede - apenas poderia sê-lo ao abrigo do disposto no artigo 458º do CPC, aplicável ex vi artigo 2º alínea e) do CPPT mas para que tal sucedesse teria o tribunal de aferir da má fé dos próprios representantes legais, o que não ocorreu;

46) Conforme anotação ao artigo 458º do CPC, da autoria de Abílio Neto, in "Código de Processo Civil - anotado", 16 Edição, 2001, Ediforum, página 642, "O Ac. n.º 103/93 do Trib. Const. (*DR,* II, de 17.06.1995, pág. 6674) não julgou inconstitucional este artigo 458º, interpretado (como deve ser) no sentido de que a responsabilidade processual, aí cominada para os representantes das partes, só tem lugar, certificando-se o tribunal, previamente, com observância das regras do contraditório, de que eles actuaram no processo, de má fé, em termos de a sua conduta preencher o conceito de má fé, previsto no artigo 456º do mesmo Código";

47) Nestes termos, o tribunal a quo para além de ter de verificar a má fé dos representantes da parte, em particular, deveria observar as regras do contraditório, o que não se verificou;

48) Conclui assim, para além da inexistência de fundamento para o accionamento da presunção de má fé previsto no artigo 278º n.º 6 do CPPT, não foi comprovada a má fé específica dos legais representantes da Reclamada bem como não se observaram as regras do contraditório sendo a condenação dos representantes legais da parte em multa completamente ilegal por ausência de preenchimento dos requisitos do artigo 278º n.º 6 do CPPT e artigo 458º do CPC.

2- O recorrido Município de Lisboa contra-alegou, tendo concluído nos seguintes termos:

1º - A Recorrente defende que a douta sentença recorrida não deu como provada a apresentação da acção de impugnação de normas, a qual no seu entender era essencial para a verificação dos pressupostos do art. 169º, n.º 1 do CPPT relativamente à suspensão do processo executivo; pese embora a considere na respectiva fundamentação.

2 -Nem efectuou qualquer análise sobre o seu teor para aferir se a mesma tinha ou não por objecto imediato ou mediato a legalidade ou inexigibilidade da divida.

3º - Porém, entende a recorrida que tal entendimento não colhe provimento. Pois, só há omissão de pronúncia quando o tribunal deixa de conhecer de questão que devia ser conhecida e não quando deixa de apreciar qualquer argumento produzido pela parte.

4º - Entendendo-se como tais questões "todas as pretensões processuais formuladas pelas partes que requerem decisão do juiz, bem como os pressupostos processuais de ordem geral e os pressupostos específicos de qualquer acto (processual) especial, quando realmente debatidos entre as partes (Cfr, A. Varela, RLJ, 122º, 112) e não podem confundir-se com as questões que os litigantes submetem à apreciação e decisão do tribunal com as razões (de facto ou de direito), os argumentos, os pressupostos em que a parte funda a sua posição na questão (cfr. Alberto dos Reis, C.C Anotado, Vol. V, 143)" - v. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 01572/07, em 03-07-2007.

4º - Decorre do disposto no art. 123.º do CPPT que: "1. A sentença identificará os interessados e os factos objecto do litígio, sintetizará a pretensão do impugnante e respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e fixará as questões

que ao tribunal cumpre solucionar; 2. O juiz discriminará também a matéria, provada da não provada, fundamentando as suas decisões".

5º - Tal como refere Jorge Lopes de Sousa, in. Código de Procedimento e de Processo Tributário, 1 volume, Áreas Editora, 2006, pág.877:

"(.,) Relativamente à matéria de facto, o juiz não tem o dever de pronuncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão (arts. 508º-A, n.º 1, alínea e), 511º e 659º do CPC) e referir se a considera provada ou não provada (123º deste Código). Assim, tanto relativamente aos factos provados como aos não provados, no que concerne à matéria fáctica que não possa relevar para a decisão, à face de qualquer das decisões plausíveis de direito, não há necessidade de fazer tal discriminação. A fundamentação deve consistir na indicação dos elementos de prova que foram utilizados para formar a convicção do juiz e na sua apreciação crítica, de forma a ser possível conhecer as razões por que se decidiu no sentido decidido e não noutro".

6º - Pelo que, inexiste qualquer nulidade da sentença motivada pela não indicação dos factos provados e não provados e respectiva fundamentação para o decidido.

7º - Por outro lado, e ao invés do alegado pela recorrente, não tinha de ser analisado o teor da acção de impugnação de normas, pois tal como refere expressamente o tribunal a quo afirma que "vem controvertida a interpretação do art. 169º do Código de Processo e de Procedimento Tributário, quanto aos pressupostos de suspensão da execução. Ou seja, importa apreciar e decidir se outros meios processuais, para além dos plasmados no n.º 1 deste normativo também suspendem, a execução da dívida exequenda".

8º - Assim sendo, o tribunal *a quo* agiu correctamente ao não apreciar o objecto da acção de impugnação de normas, pois tal como acima se transcreveu a questão a decidir não era o objecto da acção de impugnação de normas.

9º - Acresce ainda o facto de que a existência da acção de impugnação de normas deduzida pela recorrente não é o meio processual adequado para determinar a suspensão do processo executivo, os quais se encontram vertidos noº 1 do art. 169º do CPPT.

10º - No tocante ao pedido formulado pela recorrente de modificabilidade da matéria de facto, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 712º do Código de Processo Civil, retenha-se que a decisão do tribunal de 1ª instância sobre a matéria de facto pode ser alterada pela Relação nos casos previstos no art. 712º do Código de Processo Civil.

11º - Contudo, "de todo o modo, essa faculdade não foi erigida num regime-regra, antes configura um meio excepcional, circunscrito às hipóteses em que a renovação dos meios de prova se revele absolutamente indispensável ao apuramento da verdade material e ao esclarecimento cabal das dúvidas surgidas quanto aos pontos da matéria impugnados. Um simples ensaio, pois, mas não uma aquisição" - v. anotação ao art. 712º do CPCv., Abílio Neto, pág. 992.

12º - Veja-se a este propósito o douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 00153/O5BECTB, de 26-07-2007: "(...) resulta que a lei exige, sob pena de nulidade que a sentença contenha a discriminação dos factos que se considerem provados bem como a formulação da respectiva motivação factos esses que justifiquem a decisão, interpretando e aplicando as normas correspondentes. A fundamentação de facto da sentença consiste, pois, na discriminação motivada dos factos considerados provados, motivação essa que pressupõe a efectuação de um exame crítico das provas oferecidas ou a formulação de considerandos, através de proposições sintéticas - Cfr. neste sentido os Acórdãos do STJ de 27.03.92, in Rec. n.º 003421; do TRL, de 15.12.05, in. Rec. n.º 8765/05-4; e do TRP de 05.06.02 e de 10.12.03, in Recs. Nºs 210223 e 311906, respectivamente; e do TCAN, de 12.01.06, in rec. n.º 00987/04. (...) Por seu lado, a fundamentação de direito radica na pronúncia da solução da questão ou questões de direito, obtida pela indagação, interpretação e aplicação aos factos das normas jurídicas - cfr. arts. 659º-2 e 664º do CPC".

13º - Com efeito, a douta sentença recorrida, em sede de matéria de facto e respectiva fundamentação reza do seguinte modo: "(...) Da discussão da causa resultaram provados os seguintes factos com interesse para a decisão da mesma (..) Dos factos, com interesse para a decisão da causa, constantes da reclamação, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade descrita. A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame das informações e dos documentos, não impugnados que dos autos constam, tudo conforme o referido a cada uma das alíneas do probatório"(...) Importa, agora proceder à subsunção jurídica da matéria de facto provada em ordem a posterior decisão da causa."

14ª- Fundamenta ainda a douta sentença recorrida a sua decisão no Parecer da Digna Magistrada do Ministério Público, no preceituado no art. 169º do CPPT, estando assim explicita a base através da qual se chegou ao sentido no qual aponta a decisão proferida - «Como bem sustente a Digna Magistrada do Ministério Público em Douto parecer, a Acção Administrativa Especial de Impugnação de Normas não tem por objecto imediato ou mediato a legalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, mesmo que a norma cuja legalidade ali se discuta seja a que originou a liquidação da taxa cujo pagamento está a ser exigido coercivamente. Tal entendimento extrai-se do estipulado no art. 169º do Código do Pro-

cedimento e de Processo Tributário, quando enuncia os meios processuais que obstam à prosseguição da execução. (...) Estando no caso esgotado os meios processuais previstos no art. 169º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, onde se prevê a discussão da legalidade e a exigibilidade da dívida exequenda, não merece censura o despacho recorrido".

15ª- Assim, e perante tal factualidade e respectiva motivação, a douta sentença recorrida fez a seguinte apreciação jurídica:

"(...) Decisão: Face ao exposto, e às normas legais supra, julgamos improcedente a presente reclamação, em consequência, deve o despacho recorrido manter-se nos seus precisos termos. (,.) Deste modo, por o caso dos autos não se enquadrar em nenhum dos referidos no n.º 3 do citado art. 278º, a reclamação só deveria ter subido no momento referido no n.º 1 do mesmo preceito. Sustentamos o nosso entendimento no Douto Acórdão que para o efeito transcrevemos o seguinte: (...). No caso dos autos, a recorrente limita-se a alegar (...). Ao abrigo do art. 278º, n.º 6 do CPP Tributário, e art. 102º do C. C. Judiciais aplicável, o Tribunal condena os legais representantes da recorrente em multa no montante de 5 UC".

16ª - Entende a recorrida que a douta sentença recorrida contém uma discriminação dos factos considerados provados, permitindo-se em sede de formulação da motivação dessa decisão, alcançar quais as provas que alicerçaram tal factualidade e bem assim, a justificação da decisão jurídica assente sobre tal factualidade, sem que se registem omissões de pronúncia.

17ª - Considera a recorrida que a fundamentação da douta sentença recorrida obedece aos correspondentes ditames legais e que a mesma não contém qualquer contradição entre os fundamentos e a decisão, inexistindo omissões de pronuncia.

18ª - Desta forma, resulta que não se vislumbram razões para a alegada modificabilidade da decisão de facto, vertida no art. 712º do Código de Processo Civil ex vi alínea e) do art. 2º do CPPT.

19ª - Mais invoca a recorrente que a douta sentença recorrida condenou os legais representantes da reclamante em multa, nos termos do disposto nos arts. 278º, n.º 6 do CPPT, art. 102º alínea a) do Código das Custas Judiciais e art. 456º, n.º 1 do CPC, quando poderia apenas a mesma condenar a parte, uma vez que nem foi invocado o disposto no art. 458º do CPC.

20ª - "Os interessados ou seus legais representantes legais podem conferir mandato, sob a forma prevista na lei, para a prática de actos de natureza procedimental ou processual tributária que não tenham carácter pessoal" - v. n.º 1 do art. 5º do CPPT.

21ª - Nos termos do disposto no n.º 1 do art. 16º da Lei Geral Tributária, os actos em matéria tributária praticados pelo representante em nome do representado produzem efeitos na esfera jurídica deste, nos limites dos poderes de representação que lhe forem conferidos, por lei ou por mandato.

22ª- O mandato judicial atribui poderes ao mandatário para representar a parte em todos os actos e termos do processo principal e respectivos incidentes, mesmo perante os tribunais superiores - v. n.º 1 do art. 36º do CPC.

23ª - Deste modo, a actuação do 1. Advogado é levada a cabo em nome dos recorrentes, tudo se passando como se fossem estes a actuar,

24ª- Acresce ainda que o art. 458º do CPC invocado pelo recorrente não é aplicável à situação sub judice, porquanto aquela disposição legal tem como epigrafe a "responsabilidade do representante de incapazes, pessoas colectivas ou sociedades", recaindo tal responsabilidade sobre o seu representante que esteja de má fé na causa.

25ª - Contudo, o "representante" mencionado naquela disposição legal refere-se por exemplo ao sócio-gerente, distinguindo o legislador nestes casos a responsabilidade daquele da própria sociedade; pelo que, do supra exposto não colhe provimento o alegado pela recorrente nesta parte.

26ª - Invoca ainda a recorrente que a douta sentença recorrida desconsidera a admissão da subida imediata da reclamação dos actos do órgão de execução fiscal sempre que a retenção da mesma provoque inutilidade da lide; para relevar que não foi invocado qualquer prejuízo irreparável e por isso não havia lugar à subida imediata da mesma.

27ª - Tal entendimento não colhe provimento. Porquanto, tal como bem refere Jorge Lopes de Sousa, a este propósito, in Código de Procedimento e de Processo Tributário, em anotação ao art. 278º do mesmo Código, II Volume, Áreas Editora, 2007, pág. 666: "Parece mesmo dever ir-se mais longe e assegurar-se a subida imediata das reclamações sempre que, sem ela, elas percam toda a utilidade, à semelhança do que se prevê no n.º 2 do art. 734º do CPC para os recursos jurisdicionais".

28ª - Invoca ainda a recorrente que na douta sentença recorrida não se arguíram quaisquer factos que comprovem a má fé dos representantes legais, nem tão pouco, foi observado o princípio do contraditório; nem foram especificados os motivos de facto e de direito da decisão de condenação naquela multa; pelo que a douta sentença recorrida é nula, nos termos do disposto no art. 668º, n.º 1 do CPC;

29ª - Dispõe o n.º 6 do art. 278º do CPPT que "considera-se haver má fé, para efeitos de tributação em sanção pecuniária por esse motivo, a apresentação do pedido referido no n.º 3 do presente artigo sem qualquer fundamento razoável".

30ª - Desta forma, e dado que o recorrente apesar de ter invocado a existência de prejuízo irreparável para fundamentar a subida imediata da reclamação, não logrou provar tal prejuízo.

31ª - Quanto às alegadas "criticas da douta sentença recorrida em face dos normativos aplicáveis ao mérito da causa, concretizadas no prejuízo irreparável e consequente subida imediata dos autos; na suspensão do processo executivo; e na condenação por má fé dos legais representantes da recorrida", invocadas pela recorrente, improcedem as mesmas.

32ª - Entende a recorrida que a douta sentença recorrida não suscita qualquer critica, Senão vejamos:

33ª - Afirma a douta sentença recorrida que "no caso dos autos, a recorrente limita-se a alegar que a accionada garantia bancária a reclamante não pode furtar-se às suas responsabilidades perante a instituição bancária, constituindo uma perda irreparável, e que lhe causa prejuízo a possibilidade de serem penhorados os bens sem contudo especificar e concretizar os prejuízos que daí lhe advêm. Recaía na reclamante tal ónus da prova que resultava, quer da norma geral do art. 342º do n.º 1 do Código Civil, quer da norma do art. 74º n.º 1, da LGT, que dispõe que, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração ou dos contribuintes recai quem os invoque".

34ª - Foram portanto, estas as razões que fundamentaram a douta decisão recorrida.

35ª - São assim perfeitamente perceptíveis os motivos pelos quais o tribunal a que entendeu não haver fundamento para a subida imediata dos autos, e que se baseou no facto de a recorrente não ter provado a existência de tal prejuízo irreparável.

36ª - Decorre do disposto no n.º 1 do art. 169º do CPPT a indicação dos meios de procedimento susceptíveis de determinarem a suspensão de uma execução fiscal.

37ª - Pretendia a recorrente que a acção administrativa especial fosse considerada como um desses meios de procedimento.

38ª - Porém, e tal como bem entendeu o tribunal a quo, sustentado no douto parecer do Dignº Magistrado do Ministério Público, esta acção "não tem por objecto imediato ou mediato a legalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, mesmo que a norma cuja legalidade ali se discuta seja a que originou a liquidação da taxa cujo pagamento está a ser exigido coercivamente".

39ª - Ora, resulta claro que o objecto da acção administrativa especial de impugnação de normas é a ilegalidade da própria norma que habilita a liquidação e cobrança da taxa de ocupação do subsolo, e não a ilegalidade da liquidação da taxa.

40ª - Extrai-se do disposto na alínea p) do n.º 1 e n.º 2 do art. 97º do CPPT, que a acção administrativa especial é o meio processual adequado relativamente a actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade de um acto de liquidação.

41ª - "Os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia nos termos do presente Código ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil dos recursos" - v. n.º 2 do art. 286º do CPPT.

42ª - Com o presente recurso, e atento o despacho proferido pelo tribunal *a quo* que ordenou a subida imediata, nos próprios autos e com efeito meramente suspensivo.

43ª - Obteve assim a recorrente a suspensão pretendida até que haja decisão do presente recurso.

44ª - Quanto à condenação por má fé dos representantes da recorrente; Preceitua o n.º 6 do art. 278º do CPPT a possibilidade de condenação do reclamante como litigante de má fé, no caso de ter apresentado reclamação, invocando prejuízo irreparável, sem qualquer fundamento razoável.

45ª - Assim sendo, tal condenação está associada ao facto de ter sido utilizado na reclamação para subida imediata ao tribunal, um fundamento que manifestamente não seja subsumível ao prejuízo irreparável.

46ª - Os actos em matéria tributária praticados pelo representante em nome do representado produzem efeitos na esfera jurídica deste, nos limites dos poderes de representação que lhe forem conferidos, por lei ou por mandato - v. n.º 1 do art. 160 da Lei Geral Tributária.

47ª - "Os interessados ou seus legais representantes legais podem conferir mandato, sob a forma prevista na lei, para a prática de actos de natureza procedimental ou processual tributária que não tenham carácter pessoal" - v. n.º 1 do art. 50 do CPPT.

48ª - O mandato judicial atribui poderes ao mandatário para representar a parte em todos os actos e termos do processo principal e respectivos incidentes, mesmo perante os tribunais superiores - v. n.º 1 do art. 36º do CPC.; logo a actuação do 1. Advogado é levada a cabo em nome dos recorrentes, tudo se passando como se fossem estes a actuar.

49ª - No que tange ao art. 458 do CPC invocado pelo recorrente não é aplicável à situação *sub judice,* porquanto aquela disposição legal tem como epígrafe a "responsabilidade do representante de incapazes, pessoas colectivas ou sociedades", recaindo tal responsabilidade sobre o seu representante que esteja de má fé na causa.

50ª - Devendo para tal entender-se a referência ao "representante" mencionado naquela disposição legal como sendo, a titulo exemplificativo, o sócio-gerente, distinguindo o legislador nestes casos a responsabilidade daquele da própria sociedade.

3 - O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do parcial provimento do recurso.

4 - Sem vistos dos Ex.mos Adjuntos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência.

5 - A sentença fixou a seguinte matéria de facto:

1. Em 22/07/1997, foi instaurado no Tribunal Tributário de 1ª instância de Lisboa o processo de execução n.º 27510, para cobrança coerciva da taxa de ocupação de via pública com tubagens no subsolo e respectivo acrescido, no valor de 209.400.000$00, € 1.044.482,80 (cf. processo de execução apenso)

2. No processo de execução referido no n.º anterior, foi apresentada a garantia bancária n.º 98/139/43663 no valor de 220.347.075$00 € 1.099.086,56 (fls. 92 do processo de execução)

3. A recorrente intentou uma impugnação judicial do acto de liquidação da taxa devida pela ocupação da via pública relativa ao ano de 1997 no valor global de € 1.044.482,80 processo n.º 1248/4.4BELSB, (fl. 259 a 266)

4. Da decisão de provimento que incidiu na mesma, foi deduzido pela Câmara Municipal de Lisboa, um recurso para a Secção de Contencioso Tributário, do Supremo Tribunal Administrativo, (processo n.º 603/07) que por Douto acórdão de 06/01/2008, foi concedido provimento, revogando-se, em consequência, a decisão recorrida e julgando-se improcedente a impugnação judicial (fl. 237 a 255)

5. Em 03/12/1997, a recorrida intentou uma oposição à execução fiscal, que correu por apenso à execução fiscal referida no n.º 1 (fls. 1 do processo de oposição apenso)

6. A oposição foi liminarmente indeferida por intempestiva, julgando procedente a excepção peremptória de caducidade do direito de acção (fl. 155 do processo de oposição).

7. A decisão referida no n.º anterior foi confirmada pelo Tribunal Constitucional (fls. 306 do processo de oposição)

8. Por despacho de 03/08/05 foi decidido o levantamento da suspensão do processo de execução supra (fls. 267 do processo de execução).

6 - Em ordem a delimitar e fixar o objecto do presente recurso jurisdicional, importará precisar as questões enfrentadas na sentença e o modo como foram decididas e respectiva fundamentação.

6.1. - A respeito da subida imediata da reclamação, após tecer considerações quanto à tramitação da reclamação em termos abstractos, a sentença pondera que, no caso dos autos, a reclamante invocando prejuízo irreparável, não invocara quaisquer das ilegalidades previstas no artigo 278.º, n.º 3 do CPPT.

Não obstante, a sentença conheceu de imediato da questão de fundo suscitada na reclamação.

6.2. - Decidindo a reclamação, depois de considerar que a Acção Administrativa Especial de Impugnação de Normas que fora intentada pela reclamante não tinha por objecto imediato a legalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda e que o conceito de legalidade da dívida exequenda constante do n.º 1 do artigo 169 do CPPT abrange um conceito mais lato que o de "legalidade da liquidação da dívida exequenda", abrangendo, designadamente, os fundamentos da inexigibilidade da dívida enquadráveis no artigo 204.º do CPPT, concluiu que só os meios processuais previstos no referido artigo 169.º tinham efeito suspensivo, se for prestada garantia e daí que, mostrando-se esgotados os meios processuais aí previstos, a sentença tivesse julgado improcedente a reclamação.

6.3. - A final, a sentença recorrida, ao abrigo do disposto no artigo 278.º, n.º 6 do CPPT e 102.º, alínea a) do CCJ, condenou os legais representantes da recorrente em multa no montante de 5 UC, para o que se alicerçou no entendimento de que o caso dos autos não se enquadrava em nenhum dos referidos no n.º 3 do citado artigo 278.º, devendo a reclamação só ter subido no momento referido no n.º 1 do mesmo preceito, justificando essa condenação no facto da reclamante ter utilizado na reclamação para subida imediata ao tribunal, um fundamento que não era manifestamente subsumível ao prejuízo irreparável.

7.1. - A recorrente na sua alegação de recurso começa por pugnar pela modificação da decisão de facto em face dos documentos juntos aos autos (artigo 712.º, n.º1 do CPC).

Refere-se a recorrente à circunstância de não constar da matéria de facto assente na sentença a pendência da acção especial de impugnação de normas que intentara.

Ora, na verdade, a pendência dessa acção fora alegada pela ora reclamante, aceite pela reclamada e encontra-se documentalmente comprovada a fls 41 e seguinte dos autos, sendo certo ainda que a própria sentença a invoca na sua parte dispositiva.

Neste contexto, constituindo facto pressuposto e dado por assente na fundamentação da sentença e sendo certo que a instauração e pendência da acção administrativa especial concretiza acto processual de que o STA conhece oficiosamente, não se torna necessário proceder à aludida ampliação da matéria de facto.

7.2. - Defende, em seguida, a recorrente que a fundamentação da sentença seria manifestamente contraditória e, como tal, nula nos termos das alíneas b) e c) do artigo 668.º do CPC, uma vez que após

considerar que o artigo 169.º do CPPT conteria um conceito mais amplo do que o da "legalidade da liquidação", concluiria pela taxatividade dos meios de defesa aí indicados.

A sentença, cumpre reconhecer, é tudo menos um modelo de clareza e congruência no seu discurso argumentativo /fundamentador.

Todavia, daí não resulta que se encontre ferida da nulidade apontada.

Com efeito, se é certo que ocorre um desfasamento nos fundamentos que são invocados, que não se articulam entre si, o que não releva para efeito de fulminar de nulidade a sentença recorrida, a verdade é que dúvidas não restam que a decisão de improcedência da reclamação radicou no entendimento de que só os meios processuais previstos no artigo 169, n.º 1 do CPPT tinham efeito suspensivo, se for prestada garantia e daí que "estando no caso esgotados os meios processuais previstos no artigo 169.º do CPPT, onde se prevê a discussão da legalidade e a exigibilidade da dívida exequenda, não merece censura o despacho recorrido".

Sendo assim, no essencial, não se pode afirmar que a fundamentação aduzida na sentença enferme de qualquer impossibilidade de articulação lógica com a decisão de improcedência da reclamação.

No que concerne à falta de fundamentação de facto, também alegada, a mesma não ocorre, uma vez que, como já se viu, a pendência da acção administrativa especial não deixou de ser levada em conta na sentença, pese embora não constasse do elenco da matéria de facto que havia sido fixada.

Improcedem, deste modo, as conclusões 7.ª, 8.ª.

7.3. - Nas conclusões 9.ª 10.ª e 11.ª a recorrente argui de nulidade a sentença quanto à fundamentação aí vertida a respeito da subida imediata ou não da reclamação, que entende contraditória.

Sendo certo que a reclamação subiu imediatamente, o que consubstancia uma decisão que é favorável à recorrente, a esta falece-lhe legitimidade, por falta de interesse em agir, para a consequente arguição de nulidade respeitante a esse segmento decisório.

Assim, improcedem as conclusões 9.ª, 10.ª e 11.ª.

7.4. - Nas conclusões 12.ª, 13.ª e 14.ª vem arguida a nulidade da sentença por falta de fundamentação de facto e de direito da multa aplicada aos representantes legais da recorrente.

Nesta matéria, de igual modo carente de legitimidade se encontra a recorrente para arguir a invocada nulidade, uma vez que não foi objecto da sanção pecuniária em causa mas sim os seus representantes legais e daí que não tenha sido directa ou efectivamente prejudicada por tal decisão. (cfr. artigo 680.º n.º 2 do CPC).

Improcedem, deste modo, as conclusões 12.ª, 13:ª e 14.ª

7.5. - Nas conclusões 15.ª a 30.ª a recorrente enfrenta a questão relativa à "necessidade da subida imediata dos autos", entenda-se da reclamação, para o que alega que demonstrara a existência de prejuízo irreparável decorrente de uma ilegalidade prevista no artigo 278.º, n.º 3 do CPPT, sendo certo que essa subida imediata era essencial para que não perdesse efeito útil.

Sucede que a apreciação desta questão não reveste qualquer utilidade e encontra-se prejudicada pelo facto inquestionável de que a reclamação deduzida, ao invés do que parece pressupor a recorrente, teve subida imediata e tanto assim que foi objecto de conhecimento na sentença recorrida.

Como assim, seria um acto inútil conhecer dessa matéria, o que a lei não consente (artigo 137.º do CPC).

Não se conhece, deste modo, da matéria levada às conclusões 15.ª a 30.ª.

7.6. - Nas conclusões 31.ª a 41.ª a recorrente insurge-se contra o entendimento perfilhado na sentença recorrida quando aí se concluiu pela taxatividade dos meios processuais previstos no artigo 169.º, n.º 1 do CPPT e respectivo esgotamento no caso em apreço, donde resultaria que a questionada acção especial para impugnação de normas pendente no Tribunal Tributário de Lisboa não tivesse efeito suspensivo sobre a execução fiscal.

Ora, na verdade, a "legalidade da dívida exequenda", a que se refere o n.º 1 do aludido 169.º, "*constitui um conceito mais lato do que o de "legalidade da liquidação da dívida exequenda", pois abrangerá, além dos obstáculos à execução coerciva da dívida exequenda que derivam de vícios da liquidação, todos os outros obstáculos legais a que a dívida possa ser coercivamente executada, isto é, os fundamentos de inexigibilidade enquadráveis no artigo 204.º do CPPT* - cfr. anotação 3 ao artigo 169.º do CPPT, anotado e comentado, de Jorge Lopes de Sousa, 5.ª edição, a fls.171.

A este mesmo propósito escreve o mesmo autor na anotação 2 ao mesmo artigo -"*Esta suspensão está prevista genericamente no art. 52 da LGT para os casos de pagamento em prestações, reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda.*

Por isso, é inequívoco que a possibilidade da suspensão aqui prevista não se reduz aos casos em que esteja em discussão a legalidade da dívida exequenda, em sentido estrito, como reflexo da legalidade da liquidação subjacente à dívida exequenda, mas abrangerá todos os casos em que esteja em causa a legalidade da sua cobrança, seja contra os responsáveis originários, seja contra os subsidiários".

No entanto, da não taxatividade dos meios procedimentais e processuais previstos no artigo 169.º do CPPT não decorre que a questionada acção especial para impugnação de normas possa ter a virtualidade de suspender a execução fiscal, uma vez prestada garantia.

De facto, como consta do probatório nos pontos 3, 4, 5, 6, 7, quer a impugnação judicial da liquidação da taxa devida pela ocupação da via pública em causa nos autos foi julgada improcedente por acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo, transitado em julgado, quer a oposição à execução fiscal que fora deduzida foi liminarmente rejeitada, por intempestiva, decisão esta confirmada pelo Tribunal Constitucional.

Significa isso que a recorrente já esgotou todos os meios procedimentais e processuais que tinha ao seu dispor para colocar em causa a legalidade da dívida exequenda e que poderiam relevar para efeito da suspensão da execução ao abrigo do aludido artigo 169.º.

E certo é que essa legalidade da dívida exequenda não poderá ser afectada por qualquer decisão que venha a ser proferida na acção administrativa especial para impugnação de normas, posto que afrontaria os casos julgados formados nas decisões judiciais acima referidas.

Como escreve Jorge Lopes de Sousa na obra já acima mencionada, na anotação 17.ª, ao artigo 97.º do CPPT –"*A retroactividade da declaração de ilegalidade não afecta os casos julgados, nem os actos administrativos que entretanto se tenham tornado inimpugnáveis, salvo decisão em contrário do tribunal, quando a norma respeite a matéria sancionatória e seja de conteúdo mais favorável ao particular (artigo 76.º, n. 3 do CPTA).*

Bem se andou, portanto, na sentença ao julgar improcedente a reclamação

Improcedem, deste modo, as conclusões 31.º a 41.ª

7.7. - Por último, nas conclusões 42.ª a 48.ª, a recorrente insurge-se contra a condenação dos seus representantes legais em multa, nos termos dos artigos 278, n.º 6 do CPPT e 102, n.º 2 do CCJ.

A este respeito dão-se por reproduzidas as considerações já feitas no ponto 7.4. e dessa forma se conclui pela ilegitimidade da recorrente impugnar a sanção pecuniária aplicada aos seus representantes legais.

Improcedem, deste modo, as conclusões 42.ª a 48.ª.

Termos em que se acorda não conceder provimento ao recurso, mantendo-se a sentença recorrida

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

Lisboa, 1 de Outubro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 1 de Outubro de 2008.

Assunto:

Reclamação. Despacho que ordena o prosseguimento dos autos de execução. Alegação do recorrente que já pagou a dívida à exequente, Caixa Geral de Depósitos. Preclusão. Ampliação da matéria de facto.

Sumário:

I — Alegando o reclamante que já está paga a totalidade da dívida, pelo que não se justifica o prosseguimento da execução, o Mm. Juiz só pode deixar de apreciar a pretensão do reclamante se houver qualquer causa de preclusão, relativamente a este.

II — Quer isto dizer que, ou há um facto preclusivo, relativamente ao recorrente (e se o há, o tribunal tem de expressar claramente qual é e o momento em que ocorreu), e o recorrente não obterá êxito na sua pretensão, ou então o Tribunal tem que conhecer do mérito do recurso.

III — Se a sentença não contém quaisquer elementos que permitam concluir se existe ou não esse facto preclusivo deve ordenar-se a ampliação da matéria de facto.

Processo n.º 737/08-30.
Recorrente: Maria Isabel Martins Valente.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **MARIA ISABEL MARTINS VALENTE**, identificada nos autos, executada nuns autos de processo executivo, que lhe é movido pela Caixa Geral de Depósitos, reclamou, junto do TAF de

Almada, do despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Seixal, que decidiu o prosseguimento dos autos de execução para cobrança do valor indicado pela exequente.

A Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a reclamação improcedente.

Inconformada, a reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Em Fevereiro de 1985, a Caixa Geral de Depósitos (CDG) requereu ao Serviço de Finanças do Seixal 2 se dignasse promover a execução do património dos executados, Maria Isabel Martins Valente e Artur Manuel Ferreira Almeida, com base em nota de débito emitida, a 11.01.1985, por aquela instituição de crédito, em razão do incumprimento de crédito à compra de habitação.

B. De acordo com a referida nota de débito, junta a fls. 3 dos autos de execução, a CGD reclama o pagamento de 3.568.224$00, o equivalente a € 17.798,22 (dezassete mil, setecentos e noventa e oito euros e vinte e dois cêntimos), mais se discriminando que a dívida se decompunha nas seguintes parcelas: 1.850.000$00, a título de dívida de capital; e 1.718.224$00, a título de juros, à taxa, acrescenta-se, de 34,5 % (incluindo já a sobretaxa de 2 % então prevista mo Decreto-Lei n. 344/78).

C. Subsequentemente, a 21.10.1991, foi penhorada a fracção designada pela letra "P", do prédio urbano sito na "Quinta do Amaro", inscrito na matriz sob o art. 6338º e, a 23.04.1992, esta veio mesmo a ser objecto de venda judicial e adjudicada à CGD, pelo valor de 7.350.000$00 – o equivalente a € 36.661,64 (trinta e seis mil, seiscentos e sessenta e um euros e sessenta e quatro cêntimos), portanto.

D. Contudo, a 6.10.2004, e fls. 198 do processo fiscal, a CGD veio a juntar nova nota de débito, pelo valor de € 53.040,42 (cinquenta e três mil e quarenta euros e quarenta e dois cêntimos) pelo que, nessa altura, requereu ao Serviço de Finanças do Seixal 2 que procedesse a nova penhora – agora, a fracção "C" do prédio urbano, sito em Ameixeira de Baixo, Urbanização da Lapinha, Lote 29, freguesia de Santa Maria, concelho de Lagos.

E. Sucede que entre 1982 (altura do vencimento da obrigação da Recorrente) e até 1991, o Banco de Portugal, fixou taxas de juro máximas a praticar pelas instituições financeiras, naturalmente, sem prejuízo da sobretaxa de 2 % pela mora estipulada no art. 7º, n. 1 do Decreto-Lei n. 344/78, de 17 de Novembro,

F. Pelo que, desde a data do vencimento da obrigação e até 1991, sobre a dívida de capital venceram, sucessivamente, as seguintes taxas de juro (máximas): 22,25 %, 30 %, 32,5 %, 30 %, 26 %, 24,5 %, 21,5 %, 20 %, 19,5 %, 18,5 %, 18 %, 17 %, 17,5 %, 19 %, 20 %, 21 % que, mesmo acrescidas da sobretaxa de 2 %, a que se fez referência supra, ficam aquém dos 34,5 % devidos à data, especifica, do incumprimento.

G. Aliás, registe-se a concordância entre a taxa de juro máxima legalmente admitida a 11.01.1985 data da emissão da primeira nota de débito ela CGD acrescida da citada sobretaxa de 2 % e a taxa que se fez contar no título executivo junto a fls. 3 (taxa 32,5 - Aviso de 8.08.1983 + 2 % sobretaxa do Decreto-Lei n. 344/78 = 34,5 %).

H. Contudo, a partir da data de emissão da nota de débito que subjaz à instauração da execução, nunca mais foram tidos em conta, nem pela exequente nem pelo órgão de execução fiscal, na liquidação dos autos, as taxas máximas legalmente admitidas, i.e., as descritas na alínea f) e que foram, sucessivamente, decrescendo.

I. Pelo que, desde 11.01.1985 e até hoje, CGD e Serviço de Finanças do Seixal 2 continuam a calcular juros moratórios à taxa de 34,5 %.

J. Sucede que, se houvessem sido, rigorosamente, aplicadas as taxas máximas sucessivamente permitidas por lei, devidamente acrescidas de 2 %, a título de sobretaxa pela mora, entre 1982 data do vencimento da obrigação da executada e 23.04.1992 data da venda e adjudicação da fracção penhorada), ter-se-ia constatado, nessa altura, que a executada respondia por uma dívida de juros, no valor de € 22.440,21.

K. Que, somada à dívida de capital peticionada (€ 9.227,76), a faria responder por uma quantia exequenda que, à data da adjudicação da fracção penhorada à CGD, se cifrava em € 31.667,97.

L. Então, está visto, se a Recorrente devia, não mais (por imperativo legal) que € 31.667,96 à CDG e esta viu ser-lhe adjudicada a fracção "P" da "Quinta do Amaro" por € 36.661,65, então, a CGD locupletou-se, ilegitimamente, de € 4.993,68.

M. E assim, a Recorrente solicitou, a 11.04.2007, ao Exmº. Senhor Chefe do Serviço de Finanças do Seixal 2 se dignasse declarar extinta a instância executiva, por pagamento integral da dívida, nos termos previstos na alínea a) do n. 1 do art. 176.º do CPPT e, consequentemente, que revogasse a ordem de venda da fracção designada pela letra "C", do prédio sito no concelho de Lagos (o mesmo que permanece penhorada à ordem destes autos).

N. Entendeu, contudo, o Sr. Chefe do Serviço de Finanças que: "Tendo em atenção todos os elementos juntos aos autos, prossigam os mesmos com vista à cobrança do montante indicado ela CGD. Ou seja de 43.35221 € (sendo 4.995,70 € de capital e 38.356,51 € de juros de 84/12/08 a 07/03/06":

O. O que forçou a Recorrente a reclamar para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, nos termos do art. 103º, n. 2 da Lei Geral Tributária (doravante, LGT) e do art.276º do CPPT.

P. Alegando, em síntese, que: 1) a exequente e órgão de execução fiscal desconsideraram a circunstância de, desde a data de vencimento da obrigação e até 1991, o Banco de Portugal, ter fixado taxas de juro máximas a praticar pelas instituições financeiras; 2) pelo que, desde 3.08.1985, data em que a taxa de juro máxima desceu abaixo dos 32,5 %, que a exequente cobra juros a taxas proibitivas à Recorrente; 3) decomposto o cálculo de juros às taxas máximas permitidas por lei, verifica-se que a Recorrente nada deve à CGD; 4) verifica-se mesmo que, desde 23.04.1992, data da venda da fracção adjudicada à exequente, a Recorrente é credora da CGD de uma quantia de € 4.994,44.

Q. Pelo que concluiu peticionando: a) a extinção do processo executivo, nos termos da alínea a) do n. 1 do art. 276º do CPPT; e, consequentemente, b) o cancelamento do registo da penhora, inscrita pela cota F1, sobre a fracção designada pela letra C, do prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial de Lagos, sob o n. 02780/300699.

R. Decidiu então o Tribunal a quo julgar provada a seguinte factualidade:

1. Que a execução fiscal foi requerida, a 27.02.1985, por uma dívida de capital e juros de 3.568.224$00 (ponto 1);

2. Que, a 23.04.1992, a fracção "P" do prédio urbano inscrito na matriz sob o art. 6.338º da freguesia da Cova da Piedade, foi adjudicada à CDG, pelo valor de 7.350.000$00 (ponto 3);

3. Que, em 12.05.2004, a CGD a requereu o prosseguimento da acção executiva, por dívida € 53.040,42 (ponto 5)

4. Que, em 11.12.2007, o órgão de execução fiscal proferiu a decisão recorrida (ponto11)

5. Que, a 28.12.2007, a ora Recorrente reclamou daquela decisão (ponto 13).

S. E bem assim, julgou ainda provado (e bem) que "Em 26/06/1992 elaborada a nota de liquidação da conta do processo executivo no qual consta como dívida exequenda o montante de 3.568.224$00, juros de mora no valor de 8.124.162$00 e custas e encargos os no montante de 435.131$00 perfazendo o total de 12.127.517$00.

T. Ora, avaliando o teor da referida nota de liquidação, o que resulta, à saciedade, é que esta padece, não de um mas de dois erros: não só se aplicou uma taxa de juro proibitiva (34,5 %), como se calcularam juros sobre juros, já que só aplicando a taxa de 34 5 % aos 3.568.224 00 (€ 17.798,22), que incluem já juros como resulta da nota de débito de fls. 3 se alcançará valores na ordem dos arremessados.

U. Contudo, a conclusão do Tribunal a quo foi outra, lê-se: "Desta forma resulta que o montante da venda Judicial (€ 36.661,65) se mostrou insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido" !!!!!!

V. Pelo que a decisão que ordena a prossecução da instância executiva está inquinada de vício de violação de lei na medida em que contraria os limites estabelecidos pelos Avisos do Banco de Portugal enumerados supra por um lado; e simultaneamente o disposto no arte 560º do CC por outro

W. Salvo o devido respeito, a conclusão de que, por constar do processo, o acto de liquidação não carece de ser justificado, para mais quando esse é o objecto da reclamação, parece ao olhos da Recorrente, despropositada.

X. O Tribunal diz "do processo consta uma liquidação"; a Recorrente responde pela interrogativa: e está bem feita? a que taxa de juro? sobre que dívida de capital?

Y. Ora, estatui o n. 1 do art. 125º do CPPT que está inquinada de nulidade a sentença onde ocorra "falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar".

Z. Dúvida não há (não pode, de facto, haver!) que o Mm. Juiz a quo se deveria ter pronunciado sobre a taxa de juro a aplicar à obrigação vencida, pois que esta questão esgotava o objecto da reclamação que lhe foi apresentada.

AA. O mesmo é dizer que, se dúvida tivesse a Recorrente acerca da taxa a aplicar, confrontada com o teor da sentença recorrida, ficaria a saber exactamente o mesmo que sabia quando solicitou ao Tribunal que se pronunciasse.

BB. Em suma, se é entendimento do Tribunal que a reclamação apresentada é improcedente porque a Recorrente labora em erro, que erro é esse?

CC. Pelo que vai ainda arguida a nulidade da sentença recorrida.

Não houve contra-alegações.

O Mm. Juiz *a quo* sustenta que não foi praticada qualquer nulidade

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

Com dispensa dos vistos vêm os autos à conferência.

2. É a seguinte a matéria fáctica, fixada na sentença recorrida:

1. Em 27/02/1985 a Caixa Geral de Depósitos requereu a instauração de processo executivo contra Artur Manuel Ferreira Almeida e Maria Isabel Martins Valente Almeida por dívida de capital e juros no montante total de 3.568.224$00, tendo sido instaurado em 10/04/1985 o respectivo processo executivo, dando origem posteriormente aos autos n. 3697 02/101420.0.

2. Em 28/04/1986 foi lavrado o auto de penhora da fracção autónoma designada pela letra "P" inscrita na matriz predial da freguesia da Cova da Piedade sob o artigo 6338.

3. Em 23/04/1992 foi lavrado o auto de venda judicial por meio de proposta em carta fechada tendo o imóvel referido no ponto anterior sido adjudicado à Caixa Geral de Depósitos pelo preço de 7.350.000$00.

4. Em 26/06/1992 foi elaborada a nota de liquidação da conta do processo executivo no qual consta como dívida exequenda o montante de 3.568.224$00, juros de mora no valor de 8.124.162$00 e custas e encargos no montante de 435.131 $00, perfazendo o total de 12.127.517$00.

5. Em 12/05/2004 a Caixa Geral de Depósitos requereu ao Chefe do Serviço de Finanças de Seixal 2 o prosseguimento da acção executiva por dívida de € 53.040,42.

6. Em 21/10/2004 foi autuado o processo de execução fiscal (carta precatória) n. 1074200407000243 no Serviço de Finanças de Lagos para cobrança de dívida no montante de € 53.040,42 à Caixa Geral de Depósitos pelo preço de 7.350.000$00, cobrança de dívida no montante de € 53.040,42 à Caixa Geral de Depósitos.

7. Com data de 08/11/2003 foi lavrado no Serviço de Finanças de Lagos o auto de penhora da fracção autónoma designada peja letra "C" do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito em Ameijeira de Baixo, Urbanização Lapinha, lote 29, Lagos, inscrito na matriz predial da freguesia de Santa Maria sob o artigo 1581 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lagos., sob o n. 02780/300699, tendo a penhora sido registada na Conservatória do Registo Predial de Lagos em 10/12/2004.

8. Em 13/04/2006 a Caixa Geral de Depósitos requereu a suspensão do processo executivo por 30 dias e que fosse dado sem efeito a marcação da venda face à entrega de "valor considerável" para aplicação no empréstimo.

9. Em 13/04/2006 o Chefe do Serviço de Finanças de Lagos determinou a suspensão da venda judicial.

10. Em 13/03/2007 a Caixa Geral de Depósitos solicita ao Chefe do Serviço de Finanças de Seixal 2 o prosseguimento da execução por dívida de € 43.352,21.

11. Em 11/12/2007 foi proferido despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças de Seixal 2 com o seguinte teor "Tendo em atenção todos os elementos juntos aos autos, prosseguem os mesmos com vista à cobrança do montante indicado pela Caixa Geral de Depósitos, ou seja € 43.352,21 (sendo €4.995,70 de capital e € 38.356,51 de juros de 84/12/08 a 07/03/06)".

12. Em 11/12/2007 foi emitido o ofício n. 25900 para efeitos de notificação dos executados do despacho mencionado no ponto anterior.

13. Em 28/12/2007 deu entrada no Serviço de Finanças de Seixal 2 a reclamação de decisão do órgão de execução de fls. 396/400 do apenso.

14. Em 14/03/2008 é dirigido aos executados o ofício n. 4012 do Serviço de Finanças de Seixal 2 no sentido de os informar que estariam a ser efectuadas diligências para a venda do imóvel penhorado.

15. Em 04/04/2008 a executada volta a apresentar a petição de reclamação referida no ponto 13.

3. Para compreender o que está em causa nos presentes autos, há que trazer à colação a petição inicial.

O que a reclamante pretende é ter pago toda a dívida estando ainda credor da CGD.

Nada melhor do que trazer à colação o petitório, para se perceber o que via dito.

Escreveu a reclamante, sobre os factos e o direito:

1. Em Janeiro de 1985, veio a Caixa Geral de Depósitos requer ao Serviço de Finanças do Seixal -2, se dignasse promover a execução do património da executada, com fundamento na existência de dívida originada pelo incumprimento de crédito à compra de habitação.

2. Pelo que reclamou um crédito de PTE 1.850.000$00 - o equivalente a € 9.227,76 (nove mil, duzentos e vinte e sete euros e setenta e seis cêntimos), a título de dívida de capital, à qual acresciam juros.

3. É esta informação que consta a fls. 3 dos autos de execução, a correr termos naquela repartição, sob o número indicado em epígrafe.

4. Subsequentemente, a 23.04.1992, conforme resulta de fls. 135 dos mesmos autos, procedeu-se à venda da fracção autónoma designada pela letra "P", do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, descrito na Conservatória do Registo Predial de Almada, sob o n. 02005/901023.

5. E a referida fracção veio a ser adjudicada à exequente pelo montante de € PTE 7.350.000$00, i.e., € 36.661,65 (trinta e seis mil, seiscentos e sessenta e um euros e sessenta e cinco cêntimos).

6. Pelo que, a 23.04.1992 – data da venda da fracção penhorada à ordem dos autos –, a executada respondia por uma dívida de capital, nos termos peticionados, de € 9.227,76 e juros moratórios em valor que se somava em € 22.440,21 (vinte e dois mil, quatrocentos e quarenta euros e vinte e um cêntimos).

7. E, portanto, por um total de dívida exequenda que ascendia a € 31.667,21 (trinta e um mil, seiscentos e sessenta e sete euros e noventa e seis cêntimos).

8. O mesmo é dizer, que a dívida da executada à Caixa Geral de Depósitos, não só ficou integralmente paga, como não deveria a exequente ter sido isentada do depósito dos € 4.994,44 remanescentes.

9. A discrepância entre o valor actualmente reclamado pela exequente e o efectivamente devido, prende-se com a desconsideração pela exequente da circunstância de, até 1991, o Banco de Portugal, fixar taxas de juro máximas a praticar pelas instituições financeiras.

10. Efectivamente, entre 1982 (ano do vencimento da obrigação da executada) e 1988, o Banco de Portugal fixou taxas de juro máximas, para todas as suas operações activas praticadas pelas instituições financeiras; e, entre 1988 e 1991, restringiu a aplicação de taxas de juro máximas às operações relativas a crédito habitação.

11. Sendo certo que, nos termos do art. 7º, n. 1 do Decreto-Lei n. 344/78, de 17 de Novembro, sempre seria devida uma sobretaxa de 2%, pela mora, entre 1982 e 23.04.1992 (data da adjudicação da fracção referida supra, à exequente), venceram-se juros às seguintes taxas:

…

Para mais fácil compreensão das taxas aplicáveis, junto se remetem os Avisos em questão...

12. Ora, aplicando, precisamente, as taxas máximas sucessivamente permitidas, devidamente acrescidas de 2%, a título de sobretaxa pela mora, entre 1982 (data do vencimento da obrigação da executada) e 23.04.1992 (data da venda e adjudicação da fracção penhorada), resulta que, a esta data, a executada respondia por uma dívida de juros, no valor de € 22.440,21.

13. O que, somado à dívida de capital peticionada (€ 9.227,76), a fez responder por uma quantia exequenda que se cifrava em € 31.667,96.

14. Ora, tendo a fracção em questão sido adjudicada pelo valor de € 36.661,65, nada mais deve a executada à Caixa Geral de Depósitos, tendo, isso sim, a exequente de repor a diferença de € 4.994,44 de que se locupletou…".

E se damos uma expressão extensiva ao pedido da reclamante é para se saber o que está em causa nos presentes autos.

Vale isto por dizer que a reclamante, notificada do despacho que ordenava o prosseguimento dos autos, apresentou a reclamação com o referido conteúdo.

Quer isto dizer que a reclamante reage contra tal despacho (no fundo, a dizer que a dívida já estava paga e ainda havia um crédito a favor da reclamante).

Mas já vimos que foi elaborada uma "nota de liquidação" (ponto 4 do probatório), a CGD pediu o prosseguimento da acção executiva (ponto 5), foi emitida carta precatória (ponto 6), foi efectuada a penhora de uma fracção autónoma de um prédio, penhora essa registada (ponto 7).

E qual a posição da executada relativamente a esses actos processuais?

O probatório não nos diz se a recorrente teve ou não conhecimento de tais actos processuais.

Não nos dá igualmente conhecimento sobre se teve ou não conhecimento da segunda penhora. Nem dá conta de quando teve efectivamente conhecimento do *quantum* em dívida.

Nem vale dizer, como diz o Mm. Juiz *a quo* que "Do probatório resultou ainda que … foi efectuada a nota de liquidação do processo de execução da qual consta o montante da dívida exequenda, dos juros de mora e das custas e encargos, perfazendo o total de … Desta forma resulta que o montante da venda judicial … se mostrou insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido",

É que nem sequer nos diz se a recorrente foi ou não notificada dessa dita "liquidação". Quando? Em que momento?

Vale isto por dizer que, ou há um facto preclusivo, relativamente à recorrente (e se o há, o tribunal tem de expressar claramente qual é e o momento em que ocorreu), e a recorrente não obterá êxito na sua pretensão, ou então o Tribunal tem que conhecer do mérito do recurso.

A sentença não contém quaisquer elementos que permitam concluir se existe ou não esse facto preclusivo.

Não é pois caso de nulidade de sentença mas antes e claramente caso para ampliação da matéria de facto.

O que se ordena, nos termos do art. 729º, 3, do CPC.

Em suma, o Mm. Juiz, para além de dar resposta às questões postas, deverá ainda fazer, se necessário, outras diligências, tendentes a determinar se há qualquer causa de preclusão que impeça o conhecimento da pretensão da reclamante, aqui recorrente. E não havendo qualquer causa de preclusão, deverá então decidir, de fundo, do bem ou mal fundado da sua pretensão.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, e ordenar a ampliação da matéria de facto, nos termos e para os efeitos atrás referidos.

Sem custas.

Lisboa, 1 de Outubro de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge de Sousa — António Calhau*.

Acórdão de 1 de Outubro de 2008.

Assunto:

Processo de execução fiscal. Reconhecimento da prescrição da obrigação tributária. Revogação de acto praticado no processo de execução fiscal.

Sumário:

I — O prazo para revogação de um despacho proferido em execução fiscal pelo órgão da execução fiscal, em que declara prescrita a obrigação tributária exequenda, é o previsto no artigo 277.º do CPPT.

II — Não é aplicável no âmbito do processo de execução fiscal, o prazo de revogação que resulta do artigo 141.º, n.º 1, do CPA, por remissão para o prazo do recurso contencioso ou acção administrativa especial de actos anuláveis.

Processo n.º 744/08-30.
Recorrente: Luís Miguel Freitas Gomes.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa (por vencimento).

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

I – LUÍS MIGUEL FREITAS GOMES, residente na Figueira da Foz, não se conformando com a sentença do TAF de Coimbra que julgou improcedente a reclamação do despacho do Senhor Chefe do Serviço de Finanças da Figueira da Foz que revogou anterior despacho em que declarara a prescrição da dívida tributária do ano de 1995, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1 – O processo de execução fiscal é um processo de natureza jurisdicional (artigo 103.º da LGT) integrado por actos que visam dirimir um conflito de interesses.

2 – O acto que determina a prescrição da dívida tributária exequenda, implicando a extinção desse processo e a definição da paz jurídica relativamente a essa questão de direito, está abrangido pela força do caso julgado., ou seja,

3 – A extinção da execução fiscal abonada na prescrição da dívida corresponde, assim, à extinção de um processo judicial e, como tal, está abrangida pela força desse julgado postergando qualquer decisão posterior que destrua aquele efeito voltando a apreciar os fundamentos que a determinaram.

No entanto, sem conceder,

4 – Os actos administrativos que sejam inválidos só podem ser revogados com fundamento na sua invalidade e dentro do prazo do respectivo recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida.

5 – O prazo estabelecido nessa norma, por referência às preocupações materiais decorrentes dos princípios da confiança, da segurança, da boa fé e da igualdade, não é o prazo abstracto do recurso contencioso em geral, mas o prazo que concretamente seja determinado para a impugnação contenciosa do acto em crise, ou seja, o prazo do respectivo recurso contencioso.

6 – Nessa ordem de ideias, os actos inválidos poderão ser revogados no prazo em que, in concreto, *puderem ser impugnados no seio do procedimento do qual emerge a sua prática, ou seja, não dentro do prazo do recurso contencioso em geral, mas apenas no prazo do respectivo recurso ou impugnação contenciosa.*

7 – Para além dessa ser a interpretação que melhor corresponde à letra da lei é também a que melhor se coaduna com a sua intencionalidade prático-normativa e com os principia que devem presidir, como fundamento, à determinação do sentido do direito aplicável.

8 – E, na verdade, quanto a este aspecto, o princípio da res judicata no domínio do direito administrativo e fiscal sofreu uma clara evolução no sentido de limitar – em homenagem ao princípio do Estado de direito, de tutela da confiança, de segurança, de proibição de venire contra factum proprium e tutela da boa fé – a faculdade de auto-revogação dos actos administrativos, impondo-lhe como limite último o patamar do tempo de consolidação dos efeitos do acto na esfera do particular aferida em concreto pelos prazos que a lei estabelece para a mobilização do meio processual que permita sindicar o acto praticado.

9 – Não sendo indiferente a esse [axio]lógica a intercessão de um critério de igualdade, pois se o ordenamento jurídico tolera que um acto ilegal se estabilize na esfera jurídica de um particular quando ultrapassados os prazos de caducidade para acesso aos tribunais administrativos, não poderá

deixar de limitar as possibilidades da administração revogar oficiosamente os seus actos, impondo-lhe idêntico prazo e postergando a alteração do acto já estabilizado no ordenamento jurídico.

10 – Compreendendo-se o sentido da norma do artigo 141.º do CPA com base nesta pressuposição, o acto apenas poderia ter sido revogado dentro do prazo em que o executado o poderia impugnar pelo meio processual ao seu dispor: a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT.

11 – Mesmo a admitir-se diferente interpretação da norma do artigo 141.º do CPA, não pode aceitar-se que o prazo para a revogação seja determinado por referência à alínea a) do referido artigo 58.º, n.º 2, do CPTA, de um ano.

12 – Na verdade, mesmo a considerar-se, contra legem scripta, que o artigo 141.º do CPA se refere aos prazos abstractos do recurso contencioso, o prazo aqui pertinente, por não estarmos perante uma impugnação promovida ou passível de o ser pelo Ministério Público nos termos previstos no CPTA, teria de ser o prazo de três meses constante da alínea b) da referida norma, o que determinaria igualmente a extemporaneidade do acto revogatório.

13 – Destarte, ao aplicar o artigo 58.º, n.º 2, alínea a) do CPTA, o Tribunal incorre num erro de julgamento em matéria de direito.

14 – A norma conjugada dos artigos 141.º, n.º 1 do CPA e 58.º, n.º 2, alínea a) do CPTA, quando interpretada no sentido de permitir, em sede de execução fiscal, a revogação de acto administrativo no prazo de um ano, é inconstitucional por oposição ao princípio do Estado de direito, ao princípio da igualdade, ao princípio da tutela da confiança e ao princípio da boa fé, nos termos em que os mesmos resultam do preceituado nos artigos 2.º, 13.º e 266.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa.

15 – Sendo também inconstitucional, pelos mesmos motivos, a norma do artigo 141.º do CPA quando interpretada no sentido de permitir a revogação de acto administrativo inválido depois de ultrapassado o prazo conferido ao particular que dele pudesse recorrer.

16 – O Emérito Tribunal a quo violou, assim, o disposto nos artigos 141.º do CPA, 58.º, n.º 2 do CPTA e, por aplicação de norma inconstitucional, os artigos 2.º, 13.º, 204.º e 266.º da CRP.

Contra-alegando, vem o representante da Fazenda Pública dizer que:

1 – O acto criticado nos presentes autos é o despacho proferido pelo órgão de execução fiscal em 2008-02-15 que elimina a declaração de reconhecimento da prescrição da quantia exequenda, viciada com erro material insanável, proferida em 2007-10-25;

2 – A declaração de prescrição tem o efeito de interromper a exigibilidade mas não tem o de extinguir a dívida nem de extinguir o processo de execução fiscal. A dívida continua a existir, subsistindo com a natureza de obrigação natural e o processo só se extingue após despacho de extinção. No presente caso não chegou a haver despacho de extinção da execução.

3 – Por outro lado, a mera declaração de reconhecimento da prescrição não tem efeitos constitutivos, já que a prescrição só se constituiu pelo efectivo decurso do prazo legal;

4 – Essa declaração, inquinada por erro sobre as causas de interrupção ou de suspensão da contagem da prescrição, é inválida e pode ser livremente revogada no prazo de um ano nos termos conjugados dos n.ºs 1 e 2 do art.º 141.º CPA e alínea a) do n.º 2 do art.º 58.º CPTA;

5 – Esta solução não é inconstitucional porque este prazo não atribui qualquer privilégio a qualquer das partes processuais antes visa garantir a legalidade que o Ministério Público tem a função de defender, independentemente de saber se em concreto a revogação beneficia o interesse pessoal do contribuinte ou os interesses da Administração.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto 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 assentes os seguintes factos:

1 – Foi instaurada execução n.º 3824-2005/0103116.3, contra Luís Miguel Freitas Gomes, com o NIF 186403453, para pagamento do Imposto sobre as Sucessões e Doações dos anos de 1995 e 1996;

2 – Por despacho do Chefe da Repartição de Finanças da Figueira da Foz de 25/10/07 foi declarada prescrita a dívida do imposto do ano de 1995 o qual não foi notificado ao executado;

3 – Por despacho de 15/2/08 veio a ser proferido despacho de fls. 58 a 60 no qual, analisados os pressupostos da prescrição no âmbito do p.e.f., conclui que aquela dívida não estava prescrita e revogou o despacho anterior;

4 – Deste despacho reclamou o executado para o Chefe da Repartição de Finanças, o qual foi indeferido por despacho de fls. 77 a 79 em 2/4/08, por entender nomeadamente que a figura do caso julgado apenas se aplica às decisões judiciais e no caso foi praticado um acto administrativo no âmbito do processo de execução;

5 – Reclamou para este Tribunal o executado do despacho de indeferimento em 10/5/08.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Coimbra que julgou improcedente a reclamação deduzida pelo ora Recorrente contra a decisão do Senhor Chefe

do Serviço de Finanças da Figueira da Foz de considerar não prescrita a dívida exequenda, após ter proferido despacho em que declarara prescrita tal dívida.

Alega o recorrente que, sendo o processo de execução fiscal um processo de natureza jurisdicional, a decisão anterior que determinara a prescrição da dívida está abrangida pela força do caso julgado, o que impede qualquer decisão posterior que destrua os seus efeitos.

O processo de execução fiscal tem natureza judicial, na totalidade, mas a Administração Tributária pode praticar nele actos que não tenham natureza jurisdicional (art. 103.º, n.º 1, da LGT).

Entre os actos que podem ser praticados pela Administração tributária no processo de execução fiscal inclui-se a declaração da prescrição da dívida exequenda, como se prevê expressamente no art. 175.º do CPPT.

O reconhecimento da prescrição da dívida exequenda pelo órgão da execução fiscal constitui um acto de natureza administrativa, pois engloba-se no conceito definido no art. 120.º do CPA, em que se refere que se consideram actos administrativos as «*decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta*».

Tratando-se de um acto administrativo, não está abrangido pela força do caso julgado, pois este só se forma sobre decisões judiciais (arts. 671.º e 672.º do CPC), inexistindo qualquer disposição legal que atribua idêntica força obrigatória aos actos administrativos,

Por outro lado, pela mesma razão de não se tratar de uma decisão judicial, não é aplicável o disposto no art. 666.º do CPC, sobre o esgotamento do poder jurisdicional.

Assim, tendo a prescrição sido reconhecida por acto administrativo, está afastada a possibilidade de se formar sobre ela caso julgado que obste à posterior reapreciação da mesma questão.

IV – Os actos administrativos podem ser revogados, em determinadas condições (arts. 79.º, n.º 1, da LGT e 138.º e seguintes do CPA).

No caso em apreço, como resulta da matéria de facto fixada, a prescrição da dívida tributária relativa ao ano de 1995 foi declarada por despacho do órgão da execução fiscal de 25-10-2007 e, posteriormente, em 15-2-2008, foi proferido novo despacho, também pelo órgão da execução fiscal, em que foi revogado o despacho de 25-10-2007, por se entender que essa dívida não estava prescrita.

Está-se, assim, perante uma revogação com fundamento em invalidade, por ilegalidade do acto revogado.

O regime da revogação dos actos inválidos consta do art. 141.º do CPA que estabelece o seguinte:

1 – Os actos administrativos que sejam inválidos só podem ser revogados com fundamento na sua invalidade e dentro do prazo do respectivo recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida.

2 – Se houver prazos diferentes para o recurso contencioso, atender-se-á ao que terminar em último lugar.

A regra que se extrai destas disposições é a de que os actos administrativos anuláveis podem ser revogados com fundamento em invalidade enquanto podem ser impugnados ou, se a impugnação for efectuada, até à resposta da entidade recorrida.

Os actos administrativos praticados por órgãos da administração tributária no processo de execução fiscal não são impugnáveis através de recurso contencioso (actualmente, acção administrativa especial, por força do disposto no art. 191.º do CPTA), mas sim através de reclamação para o juiz, no próprio processo, nos termos dos arts. 103.º, n.º 2, da LGT e 97.º, n.º 1, alínea n), e 276.º a 278.º do CPPT).

Por isso, as regras que constam daquele art. 141.º do CPA, ao serem aplicadas aos actos administrativos praticados no processo de execução fiscal terão de ser adaptadas em sintonia com o respectivo regime de impugnação.

Nos termos do art. 277.º, n.ºs 2 e 3, do CPPT, os actos materialmente administrativos praticados no processo de execução fiscal podem ser impugnados no prazo de 10 dias. Se for apresentada reclamação nesse prazo, o acto impugnado pode ser revogado no prazo de 10 dias, a contar da apresentação da reclamação, se tiver sido praticado pelo órgão da execução fiscal, ou no prazo de 30 dias, se foi praticado por outra entidade da administração tributária.

Assim, são estes prazos, mais curtos dos que o prazo geral de impugnação de actos administrativos anuláveis, os aplicáveis à revogação de actos materialmente administrativos praticados no processo de execução fiscal pela administração tributária.

Estes prazos mais curtos de impugnação e de revogação (este idêntico àquele, à semelhança do que sucede no regime geral previsto no citado art. 141.º do CPA), quando comparados com a regra de impugnação da generalidade actos anuláveis, explicam-se, desde logo, pela natureza do processo de execução fiscal como processo de natureza judicial, afirmada pelo art. 103.º, n.º 1 da LGT, pois também era de 10 dias o prazo de impugnação de decisões judiciais, fixado no art. 685.º, n.º 1, do CPC, antes da reforma operada pelo DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto.

Por outro lado, pretende-se, legislativamente, que o processo de execução fiscal seja especialmente célere, pelo que também por esta razão se justifica uma mais rápida consolidação das situações jurídicas definidas por actos materialmente administrativos.

Por isso, adaptando ao processo de execução fiscal o regime de revogação de actos inválidos, conclui-se que os actos materialmente administrativos praticados pelo órgão da execução fiscal podem ser revogados durante o prazo de 10 dias em que os interessados o podem impugnar ou, se for apresentada reclamação nesse prazo, nos 10 dias subsequentes a essa apresentação.

IV – É certo, porém, que relativamente aos actos administrativos impugnáveis através de recurso contencioso e acção administrativa especial há um prazo alargado, de um ano, para impugnação de actos anuláveis pelo Ministério Público [arts. 28.º, n.º 1, alínea c), da LPTA e 58.º, n.º 2, alínea a), do CPTA].

Por isso, a existir esta possibilidade de impugnação neste prazo, a regra do art. 141.º do CPA imporá que a possibilidade de revogação se estenda até este limite, como resulta do teor expresso do seu n.º 2.

Por isso, há que apreciar se existe essa possibilidade de impugnação pelo Ministério Público, no referido prazo.

O processo de execução fiscal, como processo executivo especial, é dominado e justificado pelos objectivos de celeridade na cobrança de receitas públicas, relevante para a sua mais rápida afectação aos fins de interesse público a que se destinam, e de estabilidade das situações jurídicas nele criadas, que tendencialmente gerará maior interesse de potenciais compradores e a consequente cobrança de maiores receitas.

Patenteando a dimensão deste anseio legislativo de celeridade do processo de execução fiscal, o art. 177.º do CPPT proclama, ambiciosamente, que «*a extinção da execução verificar-se-á dentro de* **um ano contado da instauração***, salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas*».

A fixação deste objectivo de terminar o processo de execução fiscal no prazo de um ano, patenteia, desde logo, a inadequação do referido prazo de um ano, previsto na LPTA e no CPTA para impugnação de actos anuláveis pelo Ministério Público, à impugnação de actos praticados no processo de execução fiscal.

Na verdade, sendo os actos materialmente administrativos praticados no processo de execução fiscal praticados, necessariamente, após a sua instauração e supondo a extinção da execução a consolidação das situações jurídicas por ela definidas, é forçoso concluir que a possibilidade de existirem actos impugnáveis no prazo de um ano está ao arrepio do desígnio legislativo de que a globalidade dos actos do processo de execução fiscal estejam consolidados no prazo de um ano.

Por isso, o princípio da unidade do sistema jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (art. 9.º, n.º 1, do CC), reclama, com firmeza, que se rejeite a possibilidade de aplicação de prazos de um ano para impugnação dos actos materialmente administrativos anuláveis praticados no processo de execução fiscal.

Obtida esta conclusão e não havendo qualquer outra disposição legal que preveja um prazo especial para impugnação pelo Ministério Público dos actos materialmente administrativos, chega-se à conclusão de que, a existir essa possibilidade de impugnação, se tem de fazer aplicação do prazo de 10 dias previsto no art. 277.º, n.º 1, do CPPT.

V – Este prazo, porém, conta-se da notificação do acto, como se refere expressamente neste n.º 1 do art. 277.º do CPPT, pelo que o facto de não se prever a notificação ao Ministério Público dos actos praticados na fase administrativa do processo de execução fiscal impõe que esclareça a aparente incongruência que consubstanciaria a aplicação de um prazo tão curto sem prévia notificação daqueles que tem legitimidade para o impugnarem.

A explicação para tal desarmonia está em que não se pretendeu admitir a intervenção do Ministério Público na fase administrativa do processo de execução fiscal, designadamente para impugnação de actos.

Com efeito, como se constata pelo art. 9.º, n.º 4, do CPPT, ao Ministério Público e ao representante da Fazenda Pública é reconhecida legitimidade para intervenção apenas no «*processo judicial tributário*».

Embora ao processo de execução fiscal seja reconhecida natureza judicial (art. 103.º, n.º 1, da LGT), o CPPT fornece um conceito de «*processo judicial tributário*» que não abrange a fase administrativa do processo de execução fiscal, como se conclui do seu art. 97.º, em que se arrolam como meios processuais conexionados com o processo de execução fiscal englobados em tal conceito, apenas «*o recurso, no próprio processo, dos actos praticados na execução fiscal*» e «*a oposição, os embargos de terceiros e outros incidentes e a verificação e graduação de créditos*».

No mesmo sentido de não se ter pretendido legislativamente admitir ao Ministério Público impugnar actos administrativos praticados no processo de execução fiscal, em defesa da legalidade, apontam os factos de essa impugnação apenas estar prevista para os «*interessados*» e para os que sejam afectados nos seus «*direitos e interesses legítimos*» (arts. 103.º, n.º 2, da LGT e 276.º do CPPT), qualificações

que não são aplicáveis ao Ministério Público, quando não intervém na qualidade de representante de entidades que lhe incumba representar perante os Tribunais. ([1])

VI – Conclui-se, assim, que o prazo de revogação de actos praticados no processo de execução fiscal pelo órgão da execução fiscal é o indicado no art. 277.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT.

No n.º 1 do art. 277.º refere-se como termo inicial do prazo a notificação da decisão, mas este termo deve ser entendido como visando os casos em que a notificação é necessária para o acto se tornar eficaz, pois a função da notificação é, precisamente, atribuir eficácia ao acto (art. 77.º, n.º 6, da LGT).

Isto é, o termo inicial do prazo de reclamação, que também é o de revogação, é o momento em que o acto se torna eficaz

Consubstanciando-se a declaração da prescrição da dívida exequenda num acto favorável ao destinatário, que não lhe impõe deveres ou encargos nem afecta os seus direitos ou interesses legítimos, ele é imediatamente eficaz, independentemente de notificação (arts. 36.º, n.º 1, do CPPT e 127.º, n.º 1, e 132.º, n.º 1, do CPA).

Por isso, é desde a data de prolação do despacho que se tem de contar o prazo de 10 dias em que pode ser efectuada a revogação.

Esse prazo não foi observado, como resulta da matéria de facto fixada, pelo que o Recorrente tem razão ao invocar a ilegalidade da revogação do despacho que reconheceu estar prescrita a dívida de sisa relativa ao ano de 1995. ([2])

Por isso a sentença recorrida tem de ser revogada, ficando prejudicado o conhecimento das demais questões colocadas no recurso jurisdicional.

Termos em que acordam em

– revogar a sentença recorrida;

– julgar procedente a reclamação;

– anular o despacho reclamado de 15-2-2008.

Custas pela Fazenda Pública, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 1 de Outubro de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator por vencimento) — *Miranda de Pacheco — António Calhau.* (Vencido. Negaria provimento ao recurso, por, admitida a participação do MP no processo de execução fiscal com vista à impugnação de actos administrativos anuláveis na defesa da legalidade e da promoção do interesse público em matéria tributária, considerar que o prazo para tal intervenção ser o previsto no artigo 58.º, n.º 2, alínea a) do CPTA, ou seja, o prazo de um ano e, assim sendo, tendo o acto revogatório sido praticado dentro daquele prazo e por quem tinha competência para tal não há qualquer ilegalidade do mesmo).

([1]) Não releva para o caso dos autos, em que está apenas em causa a legalidade de uma decisão que reconheceu a prescrição da dívida exequenda, saber se há possibilidade de reclamação pelo Ministério Público de actos praticados no processo de execução fiscal que afectem direitos ou interesses de entidades que lhe incumba representar perante os tribunais tributários, designadamente, incertos, ausentes e incapazes, ou interesses do Estado cuja defesa perante os tribunais tributários não caiba ao representante da Fazenda Pública, como, por exemplo, actos que afectem bens do domínio público ou bens do património arquitectónico, artístico ou cultural.

([2]) Diga-se ainda, com a natureza de obter *dictum,* que, à face do que consta dos presentes autos, a dívida de Sisa relativa ao ano de 1995 estava efectivamente prescrita, pois a citação efectuada em 22-7-2005, que no despacho de revogação se entendeu interromper a prescrição, se reporta apenas à dívida de juros compensatórios, no montante de 7.289,80 euros, como se depreende do documento de fls. 3 e do documento de citação que consta de fls. 6.

Acórdão de 1 de Outubro de 2008.

Assunto:

Nulidade de acórdão. Excesso de pronúncia.

Sumário:

I — A nulidade de acórdão por excesso de pronúncia ocorre sempre que o tribunal se pronuncia sobre questões de que não podia tomar conhecimento.

II — Não se encontra ferido dessa nulidade acórdão do STA que, não obstante ser um tribunal de revista e, como tal, sendo-lhe vedado o conhecimento de erros na apreciação da prova e na fixação dos factos materiais, com ressalva das situações

previstas no n.º 2 do artigo 722.º do CPC, decide ordenar a baixa do processo ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto tendo em vista a constituição de base suficiente para a decisão de direito (artigo 729.º do CPC).

Processo n.º 807/07-30.
Recorrente: Finibanco — Holding, SGPS, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- A Fazenda Pública notificada do acórdão desta Secção de 2/4/08, proferido nestes autos, vem arguir a respectiva nulidade com fundamento em excesso de pronúncia, constante do n.º 1 do artigo 125.º do CPPT e da alínea d), do artigo 668.º do CPC, bem como por ter condenado em quantidade superior ou em objecto diverso do pedido, nos termos da alínea e) do mesmo artigo 668.º

Para tanto, argumenta nos seguintes termos:

I) Decidiu o douto acórdão ora questionado que: "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 de 2000 e pago o imposto consequente.

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

II) E, em consequência, daquele juízo determinou "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 - artºs 729º, 3 e 7300,1, do CPC."

III) Ao assim deliberar e, salvo o devido respeito cometeu o, aliás, citado Acórdão, quer a nulidade de excesso de pronúncia, constante do n.º 1 do art. 125º do CPPT e da alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC, por ter conhecido de questões de que não podia conhecer, quer a da alínea e) do mesmo artigo 668º, por ter condenado em quantidade superior ou em objecto diverso do pedido.

IV) Na verdade, em primeiro lugar, tendo esse Venerando STA, conhecido de um recurso jurisdicional interposto de uma sentença do TAF do Porto, como Tribunal de revista só pode conhecer de matéria de direito, cfr. al.a) do art. 26º do ETAF, e, neste sentido, não se inscreve na sua apreciação pretensos erros na apreciação da prova e na fixação de factos materiais, salvo as situações previstas no n.º 2 do art. 722º do CPC.

V) Em segundo lugar, segundo o dispõe o art. 660º n.º 2 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 pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras.

VI) Ora, na petição inicial o então impugnante atacou a liquidação de IRC, derrama e juros compensatórios do ano de 1999 e terminou pedindo a sua anulação.

VII) Foi dada como provada, pelo Tribunal de 1.ª instância, a seguinte matéria de facto:

. . . . . .

VIII) Por outro lado, após ter sido julgada parcialmente procedente a impugnação, o objecto do recurso jurisdicional ficou circunscrito à legalidade das correcções efectuadas pela AT à liquidação de IRC do ano de 1999, relativamente a um excesso de provisão em resultado da amortização parcial da dívida por parte da empresa Tribor,SA, efectuada no exercício de 1999.

Nas conclusões referentes às suas alegações o então recorrente admite que, em cumprimento do princípio da especialização dos exercícios, previsto no art. 18º do Código do IRC, a parte dos pagamentos concretizados em 1999, deveria ter acarretado reposição das provisões respectivas nesse exercício e não em 2000, mas invoca que 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 juros compensatórios.

Invoca, ainda, o recorrente que a decisão proferida na parte recorrida da sentença, ao indeferir a anulação da liquidação pedida dá lugar à duplicação de tributação sobre o montante em causa, pelo que a solução que preconiza é a de que são devidos unicamente juros compensatórios pelo prazo de um ano e não o pagamento integral do imposto de 1999.

Mais, o recorrente, no artigo 7º das suas conclusões de recurso, afirma não só que pretende pedir o reembolso da quantia correspondente ao imposto relativo a 1999 também pago na liquidação de 2000, mas também, que o pretende fazer "em dias vindouros".

IX) No entanto, no Acórdão ora reclamado não obstante se dar como reproduzida a matéria de facto fixada na instância, foi-se além da mesma, tendo-se entendido que importa à decisão da causa, determinar sobre a liquidação do ano de 2000 e sobre se os proveitos em causa foram levados ao mesmo exercício de 2000 e pago o imposto correspondente.

X) Para tanto, tais factos terão que, necessariamente, ser aditados à matéria de facto, dada como provada pela 1a instância, pelo que, o Acórdão ora reclamado apreciou "pretensos erros" na fixação da mesma matéria de facto pelo Tribunal "a quo". E, decidiu aditar "novos" factos pela sua pretensa relevância, em termos de questão de direito, que não foram conhecidos e ponderados pelo tribunal "a quo".

XI) Mas, tais factos não importaram à decisão em 1a instância, porquanto os mesmos vão para além da causa de pedir e do pedido formulado no presente recurso pelo então impugnante e recorrente.

XII) De facto, subordina agora esse Venerando Tribunal a sua deliberação à questão de saber se os proveitos também foram levados ao exercício de 2000 e se o sujeito passivo pagou o imposto consequente. Ora, o então impugnante e recorrente, Finibanco, não submeteu à apreciação do Tribunal essa questão e nem a suscitou, mas antes, expressamente, a afastou do âmbito de apreciação do Tribunal neste processo em concreto, dizendo da sua intenção de, eventualmente, no futuro e no âmbito de um outro processo pedir um reembolso relacionado com essa liquidação do ano de 2000.

XIII) Assim, salvo o devido respeito, não podia o Tribunal "ad quem", "substituir-se" ao recorrente, Finibanco, chamando à colação, no presente processo, a liquidação do ano de 2000. É que, não importa à decisão da presente causa, saber se os proveitos foram reflectidos no ano de 2000 ou se foi pago o imposto correspondente nesse ano de 2000, mas, somente determinar da legalidade da liquidação do ano de 1999, também na vertente dos juros compensatórios como o recorrente o pretende, uma vez que foi essa a questão posta à consideração do Tribunal, que não a da legalidade da liquidação do ano de 2000.

XIV) Deste modo, salvo o devido respeito, o Acórdão ora reclamado, não podia formar a sua decisão com base na apreciação da liquidação de 2000.

XV) Isto porque, é o próprio Acórdão ora reclamado a reconhecer que o que está em causa na sua apreciação da questão de direito, não é só a liquidação do ano de 1999, mas também a de 2000 que é independente, até temporalmente, da liquidação de 1999, a única impugnada nos presentes autos.

XVI) Ao ter deliberado, com o fez, o Acórdão ora questionado, não só tomou conhecimento de questão de que não podia conhecer como, mais importante ainda, foi para além da causa de pedir e do pedido formulado, no presente processo impugnatório, pelo recorrente, Finibanco, tendo, pois, incorrido em nulidade."

2- A essa arguição de nulidade respondeu o recorrente "Finibanco Holding, GPS, SA", formulando as seguintes conclusões:

Temos que improcede em toda a linha a argumentação da Fazenda Pública na presente arguição de nulidade:

Seja porque a ordem dada para que a matéria de facto seja ampliada e provada pelo Tribunal de 1a instância, para que daí decorra a correcta aplicação do Direito, de forma alguma consubstancia uma apreciação de erros na apreciação da prova ou na fixação de factos materiais;

Seja porque tal decisão não excede de forma alguma o pedido pela Impugnante nem difere deste quanto ao objecto, que é sempre a anulação da liquidação adicional de IRC de 1999;

Seja porque, quanto à causa de pedir e ao direito aplicável é sempre como tem que ser - soberano absoluto o Tribunal

3-O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer uma vez que "*não há lugar a intervenção do M.P, no incidente de arguição de nulidade ou reforma de acórdão, atento o disposto nos 670.º, n.º1 e716.º-1 do CPC.*

4- Colhidos os vistos legais, cumpre decidir em conferência.

5-A requerente Fazenda Pública começa por defender que este Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista, só pode conhecer de matéria de direito (al. a) do artigo 26.º do ETAF), estando-lhe vedado o conhecimento de pretensos erros na apreciação da prova e na fixação dos factos materiais, salvo nas situações previstas no n.º 2 do artigo 722.º do CPC.

Com base nesse entendimento pretende ver fulminado de nulidade o acórdão proferido ao ordenar a ampliação da matéria de facto.

A sem razão dessa arguição é manifesta.

Na verdade, ao ordenar essa ampliação o acórdão não se fundou na denúncia de qualquer erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais feita 1.ª instância, o que lhe estava vedado nos termos do artigo 722.º do CPC, antes assim decidiu em face de ter constatado insuficiência da matéria de facto como suporte necessário à decisão de direito.

Nesse contexto, este Supremo Tribunal goza de poderes à luz do n.º 3 do artigo 729.º para, uma vez verificada essa insuficiência da matéria de facto, ordenar a baixa do processo ao tribunal recorrido para ampliação dessa matéria, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Sustenta a recorrente, por outro lado, que estando o recurso jurisdicional circunscrito à legalidade das correcções efectuadas pela AT à liquidação de IRC do ano de 1999, relativamente a um excesso de provisão em resultado da amortização parcial de uma dívida, o saber-se se os proveitos daí decorrentes foram levados ao exercício de 2000 e pago o imposto correspondente, constituiria matéria que exorbitaria da causa de pedir e do pedido formulado, posto que essa questão não tinha sido colocada ao tribunal e não estava em causa a apreciação da legalidade da liquidação do ano de 2.000.

Ainda aqui falece razão à requerente Fazenda Pública.

Com efeito, se é certo que fora alegado pela recorrente e não contrariado pela FP, como se deixou expresso no acórdão, que tinha feito reflectir os proveitos em causa no exercício de 2000 e pago o imposto correspondente (conclusões 4,5 e 7 do recurso jurisdicional e art. 18.º da impugnação judicial), a apreciação da legalidade das correcções efectuadas à liquidação de IRC do ano de 1999 tendo em vista uma eventual violação do princípio da justiça, solução jurídica esta decorrente do sufragado "entendimento mais flexível e não intoleravelmente rígido" do princípio da especialização dos exercícios, exigia que do probatório constasse se esses proveitos tinham sido efectivamente reflectidos no exercício de 2000 e pago o imposto correspondente.

Como se torna evidente, com a ampliação dessa matéria de facto não se pretende apurar da legalidade da liquidação de IRC do ano de 2000, mas antes do ano de 1999, daí resultando que não exorbite da causa de pedir e do pedido formulado.

Por último, entende a requerente Fazenda Pública que o acórdão teria condenado em quantidade superior ou em objecto diverso do pedido.

Esta arguição é de todo inconsequente e mesmo destituída de sentido.

Na realidade, para além da requerente não fundamentar minimamente ou esclarecer o que pretende significar com tal alegação, o certo é que o acórdão não consubstancia qualquer decisão condenatória.

Termos em que se acorda indeferir as arguidas nulidades.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 1 de Outubro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino* (vencido, conforme declaração anexa).

Declaração de vencido

Em relação à liquidação de IRC do ano de 2000, é a própria impugnante-recorrente a anunciar, não para aqui nem 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.

Assim, nos presentes autos de impugnação judicial não se questiona a liquidação de IRC do ano de 2000.

O acórdão reclamado, ao implicar o conhecimento da liquidação de IRC do ano de 2000, é nulo por excesso de pronúncia, como protesta, e com fundamento, a Fazenda Pública.

Razão por que (também) não posso acompanhar o presente douto acórdão. —*Jorge Lino*.

Acórdão de 1 de Outubro de 2008.

Assunto:

Dação em pagamento. Nulidades da sentença. Erro na apreciação da matéria de facto. Falta de fundamentação do acto recorrido. Violação do princípio da legalidade na vertente do desrespeito dos princípios do interesse público e da proporcionalidade.

Sumário:

I — A sentença só é nula por omissão de pronúncia, nos termos do disposto no artigo 668.º, n.º 1, alínea d) *do CPC, quando o juiz deixa de se pronunciar sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto pelo artigo 660.º, n.º 2 do CPC.*

II — Por outro lado, só a ausência total de fundamentos importa a nulidade da decisão por falta de fundamentação.

III — A nulidade da sentença por oposição entre os fundamentos e a decisão [cf. artigo 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC], só se verifica quando aqueles deveriam logicamente conduzir à solução oposta à ali adoptada.

IV — As alterações da matéria de facto, nos termos do disposto no artigo 712.º do CPC, só devem ser introduzidas quando as mesmas se mostrem necessárias para a decisão do pleito.

V — O direito à fundamentação do acto tributário constitui uma garantia específica dos contribuintes, devendo obedecer aos requisitos expressos no artigo 77.º da LGT.

VI — O acto tributário está devidamente fundamentado se com ele o contribuinte ficou ciente das razões de facto e de direito que deram causa ao indeferimento do seu pedido.

VII — Não há défice instrutório quando o recorrente, neste ponto, o que refere é que o acto recorrido enferma de um vício procedimental (não realização de diligências que deveriam realizar-se) e não um vício substancial de erro sobre os pressupostos de facto (ter dado como assentes factos que não correspondem à realidade ou não ter considerado provados factos que correspondem à realidade).

VIII — Não há violação do princípio da legalidade na vertente do desrespeito pelo princípio da prossecução do interesse público quando, no caso, não existe uma intervenção discricionária da Administração na definição do «interesse imediato», uma vez que este está definido na lei.

IX — Não estando comprovado o interesse público na aceitação da dação em pagamento, não há violação do princípio da legalidade na vertente do desrespeito pelo princípio da proporcionalidade na medida em que não se coloca o problema do sacrifício do interesse privado do contribuinte.

X — A violação do princípio da celeridade, na medida em que não constitui vício que possa invalidar o procedimento, nem, através dele, o acto administrativo, apenas envolve responsabilidade disciplinar ou civil, que não cabe apreciar em sede de recurso jurisdicional interposto de decisão que julgou improcedente recurso contencioso.

Processo n.º 842/07-30.
Recorrente: Auto Rali, S. A.
Recorridos: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e outra.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Auto Rali, S.A. melhor identificada nos autos, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que negou provimento ao recurso contencioso de anulação do despacho do Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, datado de 20/2/03, nos termos do qual foi indeferido o pedido de dação em pagamento por ela formulado ao abrigo do Decreto-Lei n.º 248-A/02, de 14 de Novembro, dele veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. O presente recurso vem interposto do Acórdão do TCAS que manteve a decisão de indeferimento do pedido de dação em pagamento apresentado pela AUTO RALI, em 3 de Janeiro de 2003, ao abrigo do DL 248-A/2002, para pagamento das suas dívidas e das da RETIC (de que a AUTO RALI é sócia maioritária).

OS FACTOS DADOS COMO PROVADOS

B. Em 1997, a AUTO RALI e a RETIC requereram, ao abrigo do Plano Mateus, o pagamento das suas dívidas fiscais, o que lhes foi deferido, respectivamente por despacho de 6 de Fevereiro de 1998 e de 17 de Junho de 1997, tendo aquela sociedade pago pela última vez em Fevereiro de 2000 e esta em Fevereiro de 2000.

C. As referidas prestações foram as últimas a ser pagas por ambas as sociedades ao abrigo do Plano Mateus, porquanto, nessa data, tinha sido já apresentado, em 9 de Fevereiro de 2000, o pedido de dação em pagamento, do bem imóvel correspondente ao prédio urbano composto de Cave, R/C e sótão, com a área coberta de 37m^2 e um anexo com 21m^2, inscrito na matriz predial da freguesia de Cascais sob o artigo 2141 e da casa de um pavimento destinado a estação de serviço e recolha, escritório e oficina, com um alpendre que serve de abrigo a bombas de gasolina, com a área coberta de 114m^2 e um logradouro de 1228 m^2, inscrita na matriz predial urbana da mesma freguesia sob o artigo 2361, prédios sitos no cruzamento da Avenida 25 de Abril com a Avenida Adelino Amaro da Costa, em Cascais, descritos na Conservatória do Registo Predial de Cascais com o n.º 06763 ("Imóvel") para extinção de todas as

suas dívidas de natureza fiscal e à Segurança Social integradas no Plano Mateus e de outras da mesma natureza eventualmente existentes ou que venham a existir.

D. Logo na apresentação do pedido de dação em pagamento, a AUTO RALI comprometeu-se a obter com oportunidade o distrate da hipoteca existente sobre o Imóvel, à excepção da hipoteca legal constituída a favor do Centro Regional de Segurança Social e Vale do Tejo, a qual garante o pagamento de dívidas da AUTO RALI e da RETIC à referida entidade.

E. A hipoteca em causa estava a garantir créditos do então CISF — Banco de Investimento, S.A. e da então União de Bancos Portugueses, S.A. e passou a garantir créditos da SACV, dominada pelas mesmas pessoas que a AUTO RALI, estando a hipoteca registada a favor da SACV.

F. A AUTO RALI juntou ao procedimento administrativo para apreciação do pedido de dação em pagamento, a acta n.º 38, da reunião do Conselho de Administração da SACV em que foi deliberado o distrate da hipoteca que essa sociedade tinha registado sobre o Imóvel, no caso de a dação em pagamento ser aceite.

G. Atenta a excelente localização do Imóvel e a excelente funcionalidade para o fim a que se destina, o mesmo foi avaliado por cerca de Esc. 500.000.000$00, equivalente a € 2.493.989,48, tendo a própria Administração Fiscal avaliado o Imóvel por Esc. 485.000.000$00, equivalente a € 2.419.170.

H. O valor do Imóvel era suficiente para cobrir todas as dívidas indicadas no pedido de dação em pagamento apresentado ao abrigo do Plano Mateus (e também é para cobrir as dívidas à data de 31 de Dezembro de 2002).

I. Só em 21 de Maio de 2002, decorridos mais de dois anos sobre os pedidos de dação ao abrigo do Plano Mateus é que a AUTO RALI e a RETIC foram notificadas do despacho de indeferimento de tais pedidos e sem que lhes tenham sido comunicadas as razões do indeferimento.

J. Em 7 de Junho de 2002, a AUTO RALI requereu a reapreciação dessa mesma decisão (facto de que foi dado conhecimento à Segurança Social), na qual (i) reiterou o facto de se ter comprometido a obter o distrate da hipoteca existente sobre o Imóvel, (ii) reiterou o facto de o Imóvel ter sido avaliado em cerca de Esc. 500.000.000$00, equivalente a € 2.493.989,48 e (iii) expôs a sua impossibilidade de dispor de meios financeiros para, em 10 dias, proceder ao pagamento de cerca de um milhão e meio de Euros, tendo, desde logo, invocado a perda da concessão Ford, como a razão mais importante para essa impossibilidade, já que a quebra abrupta da actividade da AUTO RALI, e também da RETIC, não lhe permitia, nem permite agora, pagar, no prazo de 10 dias esse valor.

K. Em 10 de Julho de 2002, a AUTO RALI remeteu nova carta ao SESEAF, na qual procedeu a alguns esclarecimentos adicionais.

L. Em 25 de Julho de 2002, a AUTO RALI enviou nova carta à Segurança Social, na qual solicitou que essa entidade aguardasse a resposta escrita ao pedido de reconsideração formulado em 7 de Junho de 2002 e ao esclarecimento adicional apresentado em 10 de Julho de 2002, porque tinha sido informada de que, tudo indicava que, após a recepção deste último documento pela Administração Fiscal, a pretensão da AUTO RALI seria atendida.

M. Tendo em vista regularizar a situação contributiva da AUTO RALI e da RETIC face à Segurança Social e ao Fisco, em 3 de Janeiro de 2003 - isto é, no último dia estabelecido por Despacho da Ministra das Finanças para o efeito - essas sociedades vieram requerer a dação em pagamento do Imóvel, ao abrigo do DL 248-A/2002, com o objectivo de extinguirem as dívidas cujo prazo de cobrança legal terminou até 31 de Dezembro de 2002.

N. Em 13 de Março de 2003, a AUTO RALI foi notificada da decisão de indeferimento do pedido de dação apresentado ao abrigo do DL 248-A/2002, sendo este despacho o objecto do recurso contencioso que esteve na origem do Acórdão Recorrido.

O. Para além dos factos acima indicados, o Tribunal *a quo* deu como provados os teores dos despachos e informações produzidos pela Administração Fiscal, nomeadamente do despacho de indeferimento do pedido de dação em pagamento apresentado ao abrigo do DL 248-A/2002, o que fez de forma perfeitamente cega e acrítica.

ERRO NA APRECIAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

P. Ao abrigo do artigo 712º n.º 1 alínea a) do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigos 749º e 762º do mesmo Código, todos aplicáveis por força do disposto no artigo 102º da LPTA, devem ser alteradas as alíneas m) e n) do ponto 2. da matéria de facto dada como provada no Acórdão Recorrido (cfr. na página 13 do mesmo), às quais deve ser dada a seguinte redacção:

m) Em 7 de Junho de 2002, a recorrente, desconhecendo os fundamentos que levaram ao indeferimento do seu pedido de dação em pagamento efectuado em 9 de Fevereiro de 2000, requereu a reapreciação dessa mesma decisão, facto de que foi dado conhecimento à Segurança Social;

n) Ainda que não conhecesse as razões do indeferimento do pedido de dação em pagamento, no âmbito do referido pedido de reapreciação, - a AUTO RALI (i) reiterou o facto de se ter comprometido a obter o distrate da hipoteca voluntária em primeiro grau existente sobre o imóvel acima descrito, (ii) reiterou o facto de o imóvel oferecido em pagamento ter sido avaliado em cerca de Esc. 425.000.000$00, equivalente a € 2.119.291,06 (dois milhões cento e dezanove mil duzentos e noventa e um Euros e seis

cêntimos) e (iii) expôs a sua impossibilidade de dispor de meios financeiros para, em 10 dias, proceder ao pagamento de cerca de um milhão e meio de Euros, tendo, desde logo, invocado a perda da concessão Ford, como uma das razões — provavelmente a mais importante — para essa impossibilidade, já que a quebra abrupta da actividade da AUTO RALI, e também da RETIC, não lhe permitia, nem permite agora, pagar, no prazo de 10 dias esse valor".

E isto porque:

(i) o rol de factos provados omite que a notificação do despacho de indeferimento do pedido de dação em pagamento apresentado à luz do DL 248-A/2002 foi notificado sem qualquer fundamentação, conforme a Recorrente alegou no artigo 27º da p.i. e provou (cfr. documento n.º 13 junto com a p.i.), voltando a referir este aspecto no ponto 29º e no ponto L. das suas alegações finais;

(ii) a omissão deste facto até podia nem ser grave, não fora o Tribunal *a quo* ter invocado que a Recorrente não tinha pedido a fundamentação desse despacho para tecer considerações subjectivas sobre a AUTO RALI;

(iii) o rol de factos provados omite que a Recorrente desconhecia a causa do indeferimento notificado a 21 de Maio de 2002 – precisamente porque a notificação não continha qualquer fundamento – quando esta requereu a reapreciação dessa decisão, por meio de requerimento apresentado em 7 de Junho de 2002 e junto à p.i. como documento n.º 14 e n.º 15);

(iv) apesar de constar como facto provado que a Recorrente apresentou requerimento solicitando a reapreciação daquela decisão de indeferimento (cfr. ponto 2. alíneas m) e n) na página 13 do Acórdão Recorrido, não constou como provado que o mesmo foi apresentado desconhecendo a Recorrente os motivos de tal indeferimento, conforme foi alegado e demonstrado pela Recorrente nos artigos 26º, 27º, 30º e 31º da p.i.;

(v) com efeito, a Recorrente só teve conhecimento da razão que levou ao indeferimento do seu pedido de dação em pagamento que havia sido formulado em 9 de Fevereiro de 2000 após a apresentação do requerimento que foi junto à p.i. como documento n.º 14 e n.º 15, tal como foi expressamente referido no subsequente requerimento apresentado pela Recorrente à Administração Fiscal (cfr. documento n.º 16 e artigos 35º e 36º da p.i.).

Q. O facto dado como provado no ponto 2. alínea v) do Acórdão Recorrido (cfr. página 17) encontra-se cronologicamente deslocado – e deve ser recolocado como "alínea j-a)" – já que esta "deslocação" é de molde a causar grande confusão no correcto entendimento da matéria de facto, na medida em que o referido nessa alínea respeita ao pedido de dação em pagamento formulado ao abrigo do Plano Mateus e não ao despacho de indeferimento objecto do recurso contencioso, como parece enganosamente resultar do rol dos factos provados.

R. Deve ser dado como provado que foram emitidos dois alvarás em relação ao Imóvel (um alvará para funcionamento, no referido Imóvel, de um stand de vendas e exposição de veículos e de oficina – cfr. documento n.º 19 da p.i. –, o que ocorreu em 1997; e um alvará para funcionamento de um posto de combustível no mesmo Imóvel – cfr. documento n.º 28 da p.i.), alterando-se o Acórdão Recorrido nessa parte ao abrigo do disposto no artigo no artigo 712º n.º 1 alínea a) do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigos 749º e 762º do mesmo Código, todos aplicáveis por força do disposto no artigo 102º da LPTA, sugerindo-se a seguinte redacção para essa nova alínea:

"Foram emitidos dois alvarás em relação ao Imóvel: um alvará para funcionamento, no referido Imóvel, de um stand de vendas e exposição de veículos e de oficina, o que ocorreu em 1997; e um alvará para funcionamento de um posto de combustível no mesmo Imóvel".

IMPROCEDÊNCIA DOS ARGUMENTOS INVOCADOS PARA INDEFERIR O PEDIDO DE DAÇÃO EM PAGAMENTO

S. O argumento de a "empresa exponente estar dependente de terceiros para a desoneração do Bem Imóvel" não pode proceder, já que, como vimos, a empresa terceira que é titular da hipoteca (a SACV) é detida pela AUTO RALI e já se comprometeu a distratá-la (cfr. acta n.º 38 da SACV, junta aos autos).

T. Os argumentos de que o Imóvel não seria muito valioso (!!!???) porque "(...) o alvará caducou em 1997" e porque "(...) o Plano Director para o concelho de Cascais, parece estar-lhe subjacente outra finalidade" não podiam ser mais falaciosos, já que (i) o alvará que parece estar em causa refere-se ao posto de abastecimento de combustíveis sendo que, estando tal alvará caducado, até será permitida a plena utilização do Imóvel para construção; e (ii) a Administração Tributária nem se preocupou em ir verificar a alteração ao PDM de Cascais – e, não obstante, o Tribunal *a quo* considerou suficiente uma conjectura (!) para aderir a essa posição da Administração Fiscal – dizendo que lhe "parece" que vai ser alterado e, em vez de interpretar a projectada alteração como valorizando o Imóvel fabricou a teoria — incompreensível e impossível — de que um imóvel tão bem situado em Cascais e para construção perderia valor.

U. O argumento de que o pedido efectuado ao abrigo do DL 248-A/2002 teria de ser "complementado com uma parte substancial da dívida paga em numerário, e face ao tempo relativamente curto em que o diploma vigorou, os bens teriam de ser apresentados livres de quaisquer encargos, e aptos

a serem aceites de imediato, o que não é o caso", não tem qualquer correspondência na letra nem no espírito da lei e é totalmente injustificado no caso *sub judice* porque o valor do Imóvel é, pelo menos, suficiente para o pagamento das dívidas abrangidas pelo DL 248-A/2002.

V. Acresce que não procede o argumento, ínsito no acto administrativo recorrido, de que a regularização das dívidas não é possível atenta a conduta da Recorrente, uma vez que, na verdade, (i) a referida regularização só não foi admitida pela resposta tardia, não da contribuinte, mas sim da Administração Fiscal ao requerimento de dação em pagamento, (ii) sendo que a AUTO RALI requereu o pagamento das suas dívidas fiscais, ao abrigo do Plano Mateus e pagou as prestações devidas até ter apresentado os pedidos de dação em pagamento do Imóvel e (iii) se a AUTO RALI veio apresentar requerimentos para esclarecer o Fisco e a Segurança Social, nomeadamente, quanto às questões que parece terem levado ao indeferimento do pedido de dação apresentado em 3 de Janeiro de 2003 foi, desde logo, porque não lhe foi transmitida a fundamentação do despacho de indeferimento.

W. Quanto a este aspecto, assinala-se que foi preterido pela Administração Fiscal o princípio da celeridade que impende sobre os órgãos administrativos, consagrado no artigo 57º do Código de Procedimento Administrativo.

VÍCIOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO

X. O Acórdão Recorrido é nulo por omissão de pronúncia e por falta de fundamentação, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 668º n.º 1 alíneas b) e d) do Código de Processo Civil e nos artigos 133º e 135º do Código de Procedimento Administrativo.

E isto porque, quanto aos erróneos pressupostos de facto, a AUTO RALI alegou, na p.i. que:

(i) o argumento invocado no acto administrativo recorrido de que o alvará para ser exercida actividade no Imóvel caducou em Dezembro de 1997, pelo que "(...) a dação em causa não reveste qualquer interesse para o Estado" não pode ser aceite porque o Imóvel está excelentemente localizado, tendo sido emitidos dois alvarás em relação a esse bem, não esclarecendo a autoridade recorrida a qual dos dois alvarás se refere, apenas indicando que se tratará de um alvará "(...) para ser exercida a actividade no imóvel (…)";

(ii) o alvará para ser exercida a actividade principal no Imóvel encontra-se em vigor e o outro refere-se ao local onde funcionou uma bomba de gasolina, tendo expirado por facto não imputável à AUTO RALI e não sendo o Imóvel desvalorizado com a caducidade do alvará (cfr. o relatório elaborado pela própria Administração Tributária);

(iii) o argumento invocado no acto administrativo recorrido de que "(...) os ónus ou encargos que impendem sobre o imóvel não foram removidos (…)", para justificar o alegado desinteresse da Administração Fiscal pelo Imóvel também não pode ser aceite porque a hipoteca constituída sobre o mesmo está registada a favor da SACV que é uma sociedade dominada pelas mesmas pessoas que a AUTO RALI e que já se comprometeu a distratá-la;

(iv) o argumento invocado no acto administrativo recorrido de que a AUTO RALI "(...) quer impor como condição para o levantamento do ónus que a Administração Fiscal e a S.S. se comprometam aceitar para extinção dívidas a dação em pagamento do referido imóvel (…)", não se aceita porque não faria sentido que a SACV aceitasse desonerar o Imóvel sem antes se emitir uma autorização de dação em pagamento;

(v) a inversão da condição (i.e., ser o cancelamento da hipoteca condição a preencher antes da autorização da dação para que esta fosse aceite, ao invés de ser a autorização da dação condição para que se procedesse ao referido cancelamento) constituiria uma desproporcional lesão potencial para o interessado, já que, após o levantamento desses ónus ou encargos, sempre a Segurança Social e a Administração Fiscal poderiam recusar a dação em pagamento, assim prejudicando gravemente interesses de terceiros e os próprios da AUTO RALI e da RETIC;

(vi) o argumento invocado no acto administrativo recorrido de que"(...) não se descortina que a empresa se mostre efectivamente em condições para cumprir as suas obrigações fiscais (...)" não pode, obviamente, proceder, já que, desde logo, o DL 248-A/2002 surgiu precisamente para facilitar o pagamento de dívidas fiscais e à Segurança Social para empresas em situação económica difícil, sendo que o Imóvel tem valor suficiente para pagar as dívidas da AUTO RALI incluídas no "Plano" do DL 248-A/2002;

(vii) o argumento invocado no acto administrativo recorrido de que o Imóvel não teria interesse para o Estado, dado que o destino do mesmo "(...) era, em princípio, a venda e a sua desoneração tornar-se-ia à partida de difícil concretização(…)" nem sequer faz sentido uma vez que a facilidade de a AUTO RALI obter o levantamento da hipoteca que impende sobre o mesmo foi dada como provada

e o Tribunal *a quo*, reconhecendo que, efectivamente, quanto aos pressupostos de facto, o acto recorrido padecia de inexactidões, omissões e insuficiências

decidiu, não obstante, manter o acto recorrido, remetendo para o efeito para o Acórdão proferido no processo do TCAS com o n.º 498/2005 que …

não tem nada a ver com a matéria em causa nos autos e que, quanto às questões suscitadas relativamente aos pedidos de dação refere que nele nada se decide porque não é o processo próprio para o efeito!!!!!

Y. O Acórdão Recorrido é nulo por nele se verificar oposição entre o fundamento e a decisão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 668º n.º 1 alínea s) do Código de Processo Civil.

E isto porque, no Acórdão Recorrido, o Tribunal *a quo* refere que o acto recorrido encontra-se "viciado por no mesmo se verificar erro nos pressupostos de direito e erro nos pressupostos de facto, na medida em que nem os factos invocados correspondem à realidade, nem a qualificação dos mesmos surge devidamente concretizada" (cfr. página 37 do Acórdão Recorrido), mas decide – sem qualquer justificação – pela improcedência do recurso, não dando qualquer justificação adicional para o efeito.

APLICAÇÃO DEFINITIVA DO REGIME JURÍDICO ADEQUADO AOS FACTOS MATERIAIS FIXADOS PELO TRIBUNAL *A QUO*

Z. Nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 124º, alínea d), 133º e 135º do Código de Procedimento Administrativo, o despacho de 20 de Fevereiro de 2003 é nulo ou, cautelarmente, anulável, porque nele não foi indicada a respectiva fundamentação.

Com efeito, nesse despacho:

(i) não é sequer mencionada a solução apresentada pela AUTO RALI e pela RETIC quanto à obtenção do distrate da hipoteca constituída a favor da SACV, nele apenas se referindo que o Imóvel se encontra onerado, não tendo sido os ónus levantados pela contribuinte AUTO RALI, sem se considerar o facto — que é do conhecimento da Administração Fiscal — de que os créditos garantidos por essa hipoteca foram transmitidos para a SAVC; e

(ii) não se encontra qualquer fundamentação sobre a proposta dos contribuintes de a AUTO RALI ou a SACV emitir uma declaração escrita, ou por qualquer outra forma à escolha da Segurança Social, na qual se comprometa a obter o distrate dessa hipoteca em determinado prazo, o que equivale a falta de fundamentação da decisão, particularmente por e tratar de decisão que reveste discricionariedade, na qual a fundamentação surge como elemento crucial para a compreensão da decisão, bem como para a análise da sua adequação ao caso concreto e por se tratar de um acto de negação de um direito ao contribuinte.

AA. O despacho de 20 de Fevereiro de 2003 é anulável nos termos do artigo 135º do Código de Procedimento Administrativo porque assenta em pressupostos de Direito e de facto incorrectos.

Com efeito, quanto aos pressupostos de Direito, a Administração Fiscal invocou que o pedido de dação em pagamento ao abrigo do DL 248-A/2002 seria intempestivo porque foi apresentado em 3 de Janeiro de 2003, o que corresponde a uma manifestação de má fé já que a possibilidade de apresentação do pedido nessa data resulta de um acto da mesma Administração Fiscal (Despacho da Ministra das Finanças com o n.º 27384-B/2002, de 30 de Dezembro) e é do conhecimento público.

Quanto aos pressupostos de facto, no que respeita à alegada caducidade do alvará para ser exercida actividade no imóvel em causa:

(i) o facto de ter caducado um alvará em Dezembro de 1997 não pode ser enquadrado nos termos pretendidos pela Administração Fiscal já que o Imóvel está muito bem localizado e é muito valioso

(ii) foram emitidos dois alvarás em relação a esse bem: um para funcionamento de um stand de vendas e exposição de veículos e de oficina e outro para funcionamento de um posto de combustível;

(iii) a autoridade recorrida não esclarece a qual dos dois alvarás se refere, sendo que o alvará para ser exercida a actividade principal no Imóvel encontra-se em vigor e o outro expirou, mas tal não desvaloriza o Imóvel.

Quanto aos pressupostos de facto, no que respeita ao levantamento dos ónus e encargos que impendem sobre o imóvel dado em pagamento:

(i) a AUTO RALI comprometeu-se a obter o distrate da hipoteca sobre o Imóvel desde que a dação em pagamento fosse deferida com a condição de o cancelamento desse ónus ser concretizado, mas o órgão decisor veio indeferir o pedido de dação em pagamento com base no facto de o Imóvel estar onerado;

(ii) sendo tal facto e a respectiva facilidade de concretização, do conhecimento da Administração Fiscal, mas não tendo sido por esta considerado para efeitos de apreciação dos ónus que impendem sobre o imóvel oferecido em pagamento;

(iii) e não tendo em momento algum a AUTO RALI sido notificada para obter o distrate dessa hipoteca em virtude da aprovação de uma dação em pagamento, cuja condição de aceitação *sine qua non*, afinal, seria a desoneração da hipoteca;

(iv) não faria sentido que a SACV aceitasse desonerar o Imóvel sem antes se emitir uma autorização de dação em pagamento;

(v) a inversão da condição (i.e., ser o cancelamento da hipoteca condição a preencher antes da autorização da dação para que esta fosse aceite, ao invés de ser a autorização da dação condição para que se procedesse ao referido cancelamento) constituiria uma desproporcional lesão potencial para o interessado, na medida em que, após o levantamento desses ónus ou encargos, sempre a Segurança

Social e a Administração Fiscal poderiam recusar a dação em pagamento, assim prejudicando gravemente interesses de terceiros e os próprios da AUTO RALI e da RETIC.

Quanto aos pressupostos de facto, no que respeita à suficiência do bem imóvel oferecido em pagamento para extinção das dívidas da AUTO RALI e da RFTIC:

(i) no acto recorrido refere-se que, face ao facto de o bem imóvel oferecido em pagamento se encontrar onerado, o alvará para o exercício da actividade se encontrar caducado e pelo facto de não se saber qual o destino concreto que o Município reserva para aquela zona, o mesmo não reveste qualquer interesse para o Estado;

(ii) mas o certo é que o valor do Imóvel é manifestamente suficiente para regularização das dívidas ao Fisco e à Segurança Social.

Quanto aos pressupostos de facto, no que respeita ao alegado desinteresse do Estado relativamente ao Imóvel:

(i) a concretização da desoneração do bem imóvel e a facilidade de a AUTO RALI obter o levantamento da hipoteca que impende sobre o mesmo foi já supra fundamentada nos presentes autos pelo que também este facto não poderá constituir fundamento razoável para o indeferimento da dação em pagamento apresentado pela AUTO RALI, em 3 de Janeiro de 2003;

(ii) atendendo ao valor e às funcionalidades do Imóvel, o Estado sempre poderia rentabilizá-lo, nomeadamente através da concessão do referido espaço ou, inclusivamente, mediante a sua exploração directa.

Ou seja, do acto recorrido constam:

(i) inexactidões - por exemplo, a caducidade do alvará de funcionamento para o imóvel dado em pagamento e a consideração de que o pedido de dação não fora feito oportunamente;

(ii) omissões - em especial no que respeita à apreciação dos factos levados ao procedimento no que respeita à forma pela qual a AUTO RALI e a RETIC se comprometeram a obter a desoneração do imóvel dado em pagamento; e

(iii) insuficiências - nomeadamente a ausência de diligências no que concerne às potencialidades do bem imóvel e seu valor para regularização das dívidas fiscais e à Segurança Social,

(iv) pelo que, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 135º e 136º, ambos do Código de Procedimento Administrativo, o acto recorrido encontra-se viciado por no mesmo se verificar erro nos pressupostos de direito e erro nos pressupostos de facto, na medida em que nem os factos invocados correspondem à realidade, nem a qualificação dos mesmos surge devidamente concretizada.

BB. O acto recorrido é anulável, porque foi violado o princípio da prossecução do interesse público.

Com efeito:

(i) está em causa no pedido de dação em pagamento da AUTO RALI de 3 de Janeiro de 2003 é a aplicação da Lei, *in casu* da possibilidade conferida na Lei de opção pela Administração Fiscal e pela Segurança Social pela aceitação ou não de um bem para pagamento das dívidas a essas entidades,

(ii) devendo a Lei deve ser aplicada em respeito pelos princípios constitucionalmente garantidos, bem como por aqueles que resultam do procedimento administrativo e tributário, devendo os direitos da Administração Fiscal e da Segurança Social ser exercidos nessa perspectiva, em especial devendo nortear-se a actuação das autoridades administrativas pelo princípio da prossecução do interesse público;

(iii) é manifestamente do interesse público que a situação dos contribuintes face à Administração Fiscal e à Segurança Social se encontre regularizada, o que decorre, desde logo, neste caso específico e da promulgação do DL 248-A/2002 ao abrigo do qual a AUTO RALI e a RETIC apresentaram o pedido de dação;

(iv) a dação em pagamento constitui um meio de extinção das dívidas dos contribuintes, sendo certo que o Imóvel oferecido para o efeito reveste valor suficiente para liquidar todas as dívidas da AUTO RALI e da RETIC ao Fisco e à Segurança Social;

(v) o pagamento através do Imóvel traduzir-se-ia em receita que entraria para os cofres do Estado como património imobiliário de enorme valor;

(vi) ao invés, não sendo aceite a dação em pagamento nos termos propostos pela AUTO RALI, o Estado perderá o referido imóvel, de elevado valor, não sendo os seus direitos como credor ressarcidos, na medida em que o Imóvel é o bem mais valioso da AUTO RALI, sendo que, no caso de o mesmo não ser aceite como dação em pagamento, a hipoteca que impende sobre o mesmo não será cancelada pela SACV;

(vii) ou seja, a Administração Fiscal verá os seus direitos frustrados em relação ao Imóvel, já que os seus créditos apenas serão pagos após o crédito hipotecário da SACV;

(viii) a possibilidade de pagamento das dívidas fiscais através da dação em pagamento do Imóvel, tal como solicitada pela AUTO RALI conduziria à liquidação dessas dívidas e, consequentemente, permitiria a continuação da actividade dessa empresa;

(ix) a continuação da actividade dessa empresa, e também da RETIC, tem por consequência a promoção do emprego pelo desenvolvimento de um negócio num ramo em que as mesmas têm elevado grau de experiência;

(x) o acréscimo de actividade das sociedades com a revitalização das mesmas gerará mais receitas e, consequentemente, conduzirá ao pagamento de mais impostos, isto é, conduzirá à entrada de mais receitas para os cofres do Estado;

(xi) pelo que é forçoso concluir que as vantagens para o interesse público da aceitação da dação em pagamento nos termos propostos pela AUTO RALI são diversas e justificativas dessa aceitação, sendo o acto administrativo em análise susceptível de violar o princípio da prossecução do interesse público e, consequentemente, ao abrigo do artigo l35º do Código do Procedimento Administrativo, deverá tal acto ser anulado, por violação do disposto no artigo 4º do mesmo Código, no artigo 55º da Lei Geral Tributária e no n.º 1 do artigo 266º da Constituição da República Portuguesa.

CC. Na sua actuação, a Administração Fiscal violou também o princípio da proporcionalidade.

Com efeito:

(i) no acto recorrido está em causa a tomada de posição pela Administração Fiscal quanto à aceitação ou não de um bem para pagamento das dívidas da AUTO RALI e da RETIC a essa entidade, sendo que a Administração Fiscal devia ter ponderado dois vectores fundamentais na tomada da decisão: o interesse público da Administração Fiscal vs. interesse privado da AUTO RALI e da RETIC, o que não fez;

(ii) na verdade, quanto ao interesse público, já vimos supra as vantagens para o mesmo no caso de aceitação da dação em pagamento nos termos propostos pela AUTO RALI e pela RETIC e, quanto aos interesses privados da AUTO RALI e da RETIC, foi escolhida claramente a opção que implica maior sacrifício para essas duas empresas, na medida em que, não sendo a dação em pagamento aceite, a AUTO RALI e a RETIC dificilmente ultrapassarão as dificuldades em que ficarão devido às dívidas ao Fisco e à Segurança Social que terão que liquidar em sede de execução fiscal, num momento em que essas duas empresas se encontram num período de reconversão do negócio, tal situação impedirá a revitalização das mesmas;

(iii) o prédio oferecido em pagamento encontra-se devoluto há mais de dois anos a fim de poder ser utilizado para pagamento das dívidas da Administração Fiscal e da Segurança Social da AUTO RALI e da RETIC, aguardando uma decisão daquelas duas entidades, de deferimento do pedido de dação;

(iv) a AUTO RALI e a RETIC tiveram que aguardar dois anos para obterem uma resposta ao pedido de dação em pagamento que, não obstante as condições favoráveis apresentadas para a Administração Fiscal e a Segurança Social, foi negativa e, por isso, muito prejudicial para a Recorrente;

(v) a Administração Fiscal e a Segurança Social poderiam ter optado entre (i) aceitar a dação em pagamento proposta pela AUTO RALI e pela RETIC sob condição de ser obtido o distrate da hipoteca que se encontra constituída a favor da SACV ou (ii) pura e simplesmente não aceitar a dação em pagamento;

(vi) não obstante a avaliação do imóvel promovida pela própria Administração Fiscal e pela Segurança Social revelar o elevado valor do imóvel e de existir uma evidente possibilidade de cumprimento em tempo útil da condição apresentada pela AUTO RALI e pela RETIC, de obterem o distrate da referida hipoteca, aquelas entidades optaram pela hipótese que mais consequências gravosas traz para os contribuintes;

(vii) sendo forçoso concluir que, na ponderação dos factores relevantes para a tomada de decisão, a Administração Fiscal e a Segurança Social não respeitaram o princípio legal e constitucionalmente garantido da proporcionalidade;

(viii) pelo que deverá o acto recorrido ser anulado, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 135º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo.

A entidade recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O aresto recorrido considerou provada a seguinte matéria de facto:

a) - Em 1997, a AUTO RALI e a RETIC requereram, ao abrigo do Plano Mateus, o pagamento das suas dívidas fiscais, o que lhes foi deferido, respectivamente por despacho de 6 de Fevereiro de 1998 e de 17 de Junho de 1997 (vd. doc.s nºs 1 e 6 juntos com a p.i. e PA);

b) - De acordo com o plano de pagamentos da AUTO RALI, esta sociedade deveria pagar a primeira prestação em Dezembro de 1998, devendo a última ser paga até 31 de Maio de 2011, tendo a aqui Recorrente pago pela última vez, em Fevereiro de 2000 (vd. doc. n.º 2 juntos com a p.i. e PA);

c) - De acordo com o plano de pagamentos da RETIC, esta sociedade deveria pagar a primeira prestação 31 de Outubro de 1997, devendo a última ser paga até 31 de Março de 2010 e tendo a RETIC pago pela última vez, em Fevereiro de 2000 (vd. doc. nºs 5 e 6 junto com a p.i. e PA);

d) - As referidas prestações correspondem às últimas que foram pagas por ambas as sociedades ao abrigo do Plano Mateus, porquanto, nessa data, tinha sido já apresentado, em 9 de Fevereiro de

2000, o pedido de dação em pagamento, do bem imóvel correspondente ao prédio urbano composto de Cave, R/C e sótão, com a área coberta de 37m^2 e um anexo com 21m^2, inscrito na matriz predial da freguesia de Cascais sob o artigo 2141 e da casa de um pavimento destinado a estação de serviço e recolha, escritório e oficina, com um alpendre que serve de abrigo a bombas de gasolina, com a área coberta de 114m^2 e um logradouro de 1228 m^2, inscrita na matriz predial urbana da mesma freguesia sob o artigo 2361, prédios sitos no cruzamento da Avenida 25 de Abril com a Avenida Adelino Amaro da Costa, em Cascais, descritos na Conservatória do Registo Predial de Cascais com o n.º 06763 para extinção de todas as dívidas das sociedades AUTO RALI e RETIC de natureza fiscal e à Segurança Social integradas no Plano Mateus, e de outras da mesma natureza eventualmente existentes ou que venham a existir (vd. doc. n.º 7 junto com a p. i. e PA);

e) - A AUTO RALI, enquanto sócia maioritária da RETIC assumiu as dívidas dessa sociedade, ao abrigo do disposto no artigo 7º do Plano Mateus (Doc. n.º 7 junto com a p.i. e PA);

f) - Na apresentação do referido pedido de dação em pagamento, a AUTO RALI comprometeu-se a obter com oportunidade o distrate das hipotecas existentes sobre o prédio, à excepção da hipoteca legal constituída a favor do Centro Regional de Segurança Social e Vale do Tejo, para garantia do pagamento das dívidas da AUTO RALI e da RETIC à referida entidade, respeitantes aos anos de 1994 a 1996 (idem);

g) - A hipoteca atrás referida encontrava-se a garantir créditos do então CISF - Banco de Investimento, S. A. e da então União de Bancos Portugueses, S.A. e que passou a garantir créditos da SACV, dominada pelas mesmas pessoas que a AUTO RALI – a SACV – adquiriu os créditos dessas duas instituições bancárias, tendo sido registado a seu favor a hipoteca voluntária em primeiro grau por sub-rogação nos direitos daquelas instituições –idem;

h) - A DSJT ordenou a realização da avaliação do imóvel após pagamento do preparo para o efeito - cfr. doc. n.º 9 e PA;

i) - Entretanto, a AUTO RALI veio juntar ao procedimento administrativo em curso para apreciação do pedido de dação em pagamento, a acta n.º 38, do Conselho de Administração da SACV, na qual foi deliberado o distrate da hipoteca que essa sociedade tinha registado sobre o imóvel oferecido em pagamento, no caso de a dação em pagamento ser aceite – cfr. doc. n.º 12 e PA;

j) - Atenta a boa localização do imóvel oferecido para pagamento das dívidas da AUTO RALI e da RETIC à Segurança Social e ao Fisco, a excelente funcionalidade para o fim a que se destina, o facto de que a AUTO RALI dispunha de um alvará para funcionamento nesse imóvel de uma bomba de gasolina que só caducou por facto que não lhe é imputável e o facto de o mesmo ter sido já avaliado por cerca de Esc. 500.000.000$00, equivalente a € 2.493.989,48 (dois milhões quatrocentos e noventa e três mil novecentos e oitenta e nove Euros e quarenta e oito cêntimos) (tendo a própria Administração Fiscal avaliado o imóvel por Esc. 485.000.000$00, equivalente a € 2.419.170), o valor desse imóvel é suficiente para cobrir todas as dívidas indicadas no respectivo pedido de dação – vd. docs. juntos com a p.i. sob os nºs. 21 e 22 e constantes do PA.

l) - Em 21 de Maio de 2002, decorridos mais de dois anos sobre os pedidos de dação em pagamento formulados nos termos acima descritos, a AUTO RALI e a RETIC foram notificadas do despacho de indeferimento de tais pedidos, emitido pelo Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, havendo nessa notificação sido solicitado à recorrente o pagamento das prestações em atraso, devidas ao abrigo do Plano Mateus e das restantes que se fossem vencendo, no prazo de 10 dias – cfr. doc n.º 13 junto com a p.i. a fls. 101 e que também se encontra no PA..

m) - Em 7 de Junho de 2002, a recorrente requereu a reapreciação dessa mesma decisão, facto de que foi dado conhecimento à Segurança Social - cfr. doc. de fls. 102 e PA.

n) - No âmbito do pedido de reapreciação, a AUTO RALI (i) reiterou o facto de se ter comprometido a obter o distrate da hipoteca voluntária em primeiro grau existente sobre o imóvel acima descrito, (ii) reiterou o facto de o imóvel oferecido em pagamento ter sido avaliado em cerca de Esc. 425.000.000$00, equivalente a € 2.119.291,06 (dois milhões cento e dezanove mil duzentos e noventa e um Euros e seis cêntimos) e (iii) expôs a sua impossibilidade de dispor de meios financeiros para, em 10 dias, proceder ao pagamento de cerca de um milhão e meio de Euros, tendo, desde logo, invocado a perda da concessão Ford, como uma das razões - provavelmente a mais importante - para essa impossibilidade, já que a quebra abrupta da actividade da AUTO RALI, e também da RETIC, não lhe permitia, nem permite agora, pagar, no prazo de 10 dias esse valor.

o) - Após o pedido de reapreciação acima referenciado, e porque a AUTO RALI e a RETIC tomaram conhecimento informal de que o indeferimento do pedido de dação em pagamento formulado em 9 de Fevereiro de 2000 se devia ao facto de o bem imóvel em causa se encontrar onerado com hipoteca, em 10 de Julho de 2002, a AUTO RALI remeteu nova carta ao Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, na qual procedeu a alguns esclarecimentos adicionais, designadamente, que se comprometia a obter o distrate da mesma com oportunidade –cfr. doc. de fls. 108.

p) - Em 25 de Julho de 2002, a AUTO RALI enviou nova carta à Segurança Social, na qual solicitou que essa entidade aguardasse a resposta escrita ao pedido de reconsideração formulado em 7 de

Junho de 2002 e ao esclarecimento adicional apresentado em 10 de Julho de 2002, na medida em que essa sociedade tinha sido informada de que, tudo indicava que, após a recepção deste último documento pela Administração Fiscal, a pretensão da AUTO RALI seria atendida – cfr. doc. de fls. 110 e PA..

q) - Tendo em vista regularizar a situação contributiva da AUTO RALI e da RETIC face à Segurança Social e ao Fisco, em 3 de Janeiro de 2003, último dia estabelecido por Despacho da Ministra das Finanças para o efeito, essas sociedades vieram requerer a dação em pagamento do bem imóvel correspondente ao prédio urbano sito no cruzamento da Avenida 25 de Abril com a Avenida Adelino Amaro da Costa, em Cascais, acima melhor identificado, ao abrigo do DL 248-A/2002, com o objectivo de extinguirem as dívidas cujo prazo de cobrança legal terminou até 31 de Dezembro de 2002, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º l artigo 1º do DL 248-A/2002 – cfr. doc. de fls. 132 e PA.

r) - Após a formulação dos pedidos de dação em pagamento por parte da AUTO RALI e da RETIC, em 3 de Janeiro de 2003, a AUTO RALI foi notificada, em 13 de Março de 2003, da decisão de indeferimento do pedido, proferida por Sua Excelência, o Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, em 20 de Fevereiro de 2003 – cfr. doc. de fls. 134 a 137 e PA.

s) - O despacho recorrido é do seguinte teor: "Concordo. Haverá que acelerar o processo executivo, já que não se descortina que a empresa se mostra efectivamente em condições de cumprir as suas obrigações fiscais. Determino que me seja dado conhecimento da evolução do processo no prazo de 15 dias"- cfr. PA.

t)- Tal despacho remete para o despacho do substituto do Sr. Director Geral o qual era do seguinte teor: "Pelos fundamentos expressos no parecer do Senhor Director de Serviços, de que releva a não remoção dos ónus e encargos que impendem sobre o imóvel que constituiria o objecto da dação, e com base também no parecer do Senhor SDGeral, concordo ser de indeferir o pedido, sendo de proceder como proposto" – cfr. PA.

u)- O despacho do Sr. Director de Serviços manifesta concordância com o parecer emitido pela Srª TATA em 22 de Janeiro de 2003, do seguinte teor:

"Assunto: Pagamento de dívida.

NOME: AUTO RALI, S. A.

SEDE: Rua Carlos Mardel, 12-14, Lisboa

NIF: 500 036 896

Mediante exposição entrada nesta Direcção de Serviços em 03.01.14, vem a empresa acima identificada, requerer que o cumprimento das suas dívidas fiscais, seja efectuado através da dação em pagamento, conforme mencionado nos anteriores requerimentos.

Mais requer a dispensa de pagamento de juros de mora e juros compensatórios e a redução dos restantes encargos nos termos previstos no Dec. Lei n.º 248-A/2002, de 14/11, que nada impede que seja aplicado às situações de dação em pagamento.

Análise da situação:

O assunto em análise, prende-se com os vários pedidos da empresa de regularização das suas dívidas Fiscais e à Segurança Social, bem como de uma empresa associada - RETIC - com a dação em pagamento, de um bem imóvel identificado nos autos, primeiro ao abrigo do Dec. Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto, e agora solicita que a dação em pagamento seja feita ao abrigo do Dec. Lei n.º 248-A/02, de 14/11, e dos benefícios aí previstos.

Porquanto, a empresa vem formulando exposições sobre este assunto, e não obstante sobre as mesmas já superiormente ter sido decidido pelo seu indeferimento, no entanto, a empresa continua a formular novas exposições.

Neste sentido, e tendo em vista a clarificação do assunto a seguir se resumem os factos constantes dos autos:

- A empresa aderiu oportunamente ao Dec. Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto, para pagamento das suas dívidas Fiscais e à Segurança Social. Tendo-lhe sido deferido o pagamento em 150 prestações ao abrigo do regime regra, tanto para as dívidas fiscais (158.958.000$00), como para as contribuições à S. S. (120.368.768$00), sem prejuízo das medidas serem revistas em caso do GACRE vir a solicitar e a aceitar uma"dação em pagamento, ou outra forma de regularização das dividas.

- Desse plano de pagamentos pagou algumas prestações, vindo por requerimento de 00.02.14, ao abrigo do mesmo diploma legal requerer o pagamento dessas dívidas mediante a dação em pagamento de um bem imóvel. Solicitando também que a dação fosse extensiva ao pagamento de outras dívidas existentes em seu nome.

- Por apuramento feito à altura e constante na informação n.º 692/02, junta aos autos, as dívidas fiscais posteriores a 96.06.31, ascendiam a cerca de 143.000.000$00. E as dívidas à S. S. existentes nos serviços a 85.661.576$00.

- Requerendo a empresa que a dação também fosse extensiva às dívidas de uma empresa associada, de nome RETIC, cujas dívidas fiscais por que aderiu ao Dec. Lei n.º 124/96 de 10/08, ascendiam a 49.098.291$00, e não incluído no diploma: 27.311.696$00. Constando em seu nome nos serviços dívidas à S.S. no montante de 77.741.265$00.

- Por alto e globalmente as dívidas das duas empresas ascendiam a cerca de 577.000.000$00.

- Sobre o imóvel objecto da dação, conforme se comprova da certidão passada pela Conservatória da Registo Predial de Cascais, à altura do pedido impendiam hipotecas voluntárias pelo montante de 449.500.000$00, a favor de CISF - Banco de Investimento, SA e da União de Bancos Portugueses, SA, bem como hipoteca legal a favor do CRSS de Lisboa e Vale do Tejo, para garantia das dívidas incluídas no termo de adesão ao Dec. Lei n.º 124/96 de 10/08, no valor de 186.010.473$00.

- Tendo-se a empresa comprometido a obter com oportunidade o distrate daquelas hipotecas à excepção da existente a favor do CRSS.

- Foi promovida a avaliação respeitante ao prédio urbano composto de cave, r/c e sótão com a área coberta de 37 m^2 e um anexo com 21 m^2, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Cascais sob o artigo 2141, e de casa de um pavimento destinado a estação de serviço e recolha, escritório e oficina, com um alpendre que serve de abrigo a bombas de gasolina, com a área coberta de 114 m^2 e um logradouro de 1228 m^2, inscrito na matriz predial urbana da mesma freguesia sob o artigo 2361.

- O imóvel em causa, cujas lojas se destinavam a Zona de Exposição de Viaturas com um Departamento Comercial Espaço para Arquivo e Arrecadação conforme se verifica do Relatório de Avaliação, apenas tem em funcionamento o Posto Abastecedor de Gasolina.

- No entanto pelos elementos constantes dos autos se verifica que o competente alvará foi averbado em nome da CIPOL, tendo caducado em Dezembro de 1997. Encontrando-se actualmente em funcionamento sem possuir alvará de exploração válido.

- E pelos elementos carreados para o processo se verifica que é política da Câmara retirar as bombas de gasolina do centro da localidade e de junto dos prédios habitacionais, conforme o presente caso, visto o imóvel se encontrar junto de habitações quer do tipo unifamiliar, quer do tipo colectivo.

- E foi avaliado tendo em vista o valor médio de mercado e o valor dos imóveis pelo rendimento. Tendo nesta vertente sido avaliadas as lojas, armazém, e posto de gasolina com o seu alvará, pela Comissão de Avaliação - respeitante ao valor médio encontrado entre o Valor de Mercado e o Valor pelo Rendimento - por 485.000 contos. Nos quais está incluído o valor atribuído ao Posto Abastecedor de Gasolina e respectivo alvará, no montante de 60.000.000$00.

- Constando do Plano Director Municipal de Cascais, estar previsto para a zona aonde se situa o imóvel zona de construção. O imóvel fica enquadrado por construções destinadas à habitação. Desconhecendo esta Direcção a existência de qualquer directriz da Câmara no sentido de impedir a continuação da bomba de gasolina.

- Por despacho de 02.05.02, de SESEAF, foi este pedido de dação indeferido, dado se ter oficiado ao SF para informar com urgência "acerca dos ónus ou encargos que impendiam sobre os bens oferecidos, vindo a DF Lisboa, informar que as hipotecas voluntárias não foram expurgadas pela interessada na dação em pagamento, contrariando fiscalmente o compromisso assumido.

- No seguimento deste despacho veio a empresa aos autos informar que a Sociedade Agrícola do Casal Ventoso, S.A. se subrogou dos direitos hipotecários dos Bancos dos grupos BCP, por ter pago a estes a responsabilidade da AUTO RALI, S.A. encontrando-se a Sociedade Agrícola disponível, para, nos termos da referida acta, desonerar o referido bem da hipoteca de primeiro grau para ocorrer ao fim da dação.

- Por despacho de 02.05.09, do Ex.mo Senhor Subdirector-Geral, foi mantido o sentido ao despacho já exarado sobre o assunto em causa por SESEAF dado a impetrante não trazer aos autos factos ou elementos que revelem que se alteraram substancialmente os pressupostos em que assentou tal despacho, verificando-se da exposição da impetrante que após estes anos de interregno continua com o desejo de manifestar a sua disponibilidade para criar as condições necessárias para se efectuar a dação em pagamento, não revelando os seus propósitos que exista uma vontade real no sentido de efectuar a dação tal qual a mesma se deveria concretizar.

- Face aos despachos que recaíram indeferindo os pedidos de dação, vem a empresa em novo requerimento dizer que não dispõe de meios financeiros que lhe permitam satisfazer as obrigações prestacionais do DL n.º 124/96 de 10/08. Solicitando a reconsideração do despacho ou em alternativa que lhe seja dado um prazo suficientemente dilatado, ou para obter Financiamento, ou para colocar o prédio urbano proposto para dação em pagamento no mercado depois de obter da Câmara Municipal informação prévia para a construção de um novo edifício no local, para o qual apresentariam um anteprojecto.

- Sobre esta petição recaiu a informação n.º 2296/02, que veio do Gabinete de SESEAF, em 02.10.21, acompanhada de um novo requerimento da exponente, extraindo-se nomeadamente do mesmo:

- Vem a exponente prestar alguns esclarecimentos adicionais, dado que a razão do indeferimento se prende com o facto do Bem Imóvel, estar onerado com hipoteca em primeiro grau, no entanto a empresa vem afirmar que obteria o distrate da mesma com oportunidade. Tendo juntado ao processo fotocópia autenticada da acta da entidade que detém a hipoteca na condição da dação ser aceite. Sendo que quando referiu que a AUTO RALI retiraria com oportunidade a hipoteca em primeiro grau existente,

para o bem ficar livre a favor do Fisco e da SS, queria afirmar que a entidade que detinha esse poder só o faria para o fim da dação em pagamento. Realmente essa terceira entidade detentora da hipoteca em primeiro grau não retiraria a mesma sem ter a certeza de que os seus interesses continuariam protegidos. Assim, e na condição da dação ser aceite compromete-se a AUTO RALI a obter da terceira entidade supra referida, num prazo limite de 45 dias, o distrate da hipoteca em primeiro grau existente, ou em alternativa, obter uma procuração irrevogável a favor do Fisco e da Segurança Social em mais breve prazo onde se conferem poderes para o seu cancelamento.

Parecer

Face ao que antecede, verifica-se:

A empresa não obstante, os despachos de indeferimento que sobre o seu pedido recaíram, continua interessada em dar o bem imóvel identificado nos autos, para dação em pagamento das suas dívidas fiscais e contribuições para a S.S., solicitando nos anteriores requerimentos que tal dação se enquadrasse nos termos e com os benefícios previstos no DL 124/96, de 10/08, e agora, por requerimento de 03.01.03, remetido via Fax, que a mesma dação seja feita ao abrigo do DL 248-A/02, de 14/11, com os benefícios previstos neste diploma.

Pelo que entendemos que antes de se analisar qual o regime legal, em que se possa enquadrar o presente pedido de dação, interessa verificar do interesse ou oportunidade que o bem imóvel oferecido reveste para a administração fiscal, bem como se o mesmo reúne as condições necessárias à sua aceitação nos termos da lei.

A dação em causa já foi objecto de indeferimento conforme despacho de SESEAF, por, aquando da apreciação do pedido, não reunir as condições necessárias para o seu deferimento, tendo sido referido o facto das hipotecas não terem sido levantadas. Também por despacho do Sr. Subdirector-Geral, para a área da Justiça Tributária, foi considerado não ter havido entretanto qualquer mudança que pudesse levar a outra tomada de decisão.

Não obstante tais despachos vem a empresa novamente ao processo solicitar que seja alterada a respectiva decisão, uma vez que se por parte da Administração fiscal houver aceitação da dação, e só após o compromisso de aceitação estará a Sociedade Agrícola do Casal Ventoso, SA, que se subrogou nos direitos hipotecários dos bancos detentores das hipotecas em primeiro grau, na condição e disposição de desonerar o bem, solicitando para o efeito 45 dias.

Mas, quanto a este assunto colocam-se estas questões:

Além da problemática das hipotecas, foi oferecido à Administração Fiscal um imóvel, que veio a ser avaliado, tendo em vista a finalidade para que foi criado, mas que, por funcionar sem alvará válido, a qualquer altura a Câmara o poderá mandar fechar. Estando prevista para a zona em que o mesmo se situa zona de construção. Mas desconhece-se, quer o tipo de construção a autorizar pela Câmara, ou a existência de qualquer anteprojecto aprovado ou a aprovar para esse efeito.

Ora pelo exposto, entendemos faltarem os requisitos essenciais aos bens dados em dação:

Além da empresa exponente estar dependente de terceiros para a desoneração do Bem Imóvel.

A avaliação foi feita tendo em conta as inscrições matriciais e descrições na Conservatória tendo em vista o valor de venda e comercial do imóvel, também tendo sido avaliado o posto abastecedor com o respectivo alvará, quando se constata pelos elementos solicitados ao Ministério de Economia, que tal alvará caducou em 1997. Bem como face ao Plano Director para o concelho de Cascais, parece estar-lhe subjacente outra finalidade.

A isso mesmo se refere a empresa quando em alternativa solicita prazo ou para obter financiamento ou para pôr o prédio oferecido no mercado depois de obter informação da Câmara para a construção de um novo edifício para o qual apresentariam um anteprojecto.

Assim pelo exposto, entendemos não haver razão para mudar o teor do que superiormente já veio a ser sancionado, relativamente ao pedido de dação apresentado no âmbito do DL n.º 124/96 de 10/08.

E sendo que o pedido nos termos do DL n.º 248-A/02, de 14/11, não poderá proceder, dado que ao abrigo desse diploma legal, conforme veio a ser sancionado para casos de idêntica natureza, teria que ser complementado com uma parte substancial da dívida paga em numerário, e face ao tempo relativamente curto em que o diploma vigorou, os bens teriam que ser apresentados livres de quaisquer encargos, e aptos a serem aceites de imediato, o que não é o presente caso.

Relativamente à alternativa proposta pela empresa de ser ela a vender o imóvel, pelo que solicita um prazo dilatado para solicitar informação da Câmara e apresentar projecto também à Câmara, tal pedido não tem qualquer apoio legal.

À Consideração Superior.

DSJT, 22 de Janeiro de 2003

A TATAdj.

Fátima Carias"

v) - Em 06.05.2002 foi por SESEAF proferido despacho de indeferimento de um pedido que a ora recorrente havia formulado ao abrigo do disposto no Dec. Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto ("Plano

Mateus") visando obter a dação em pagamento – cfr. doc. de fls. 101 e artºs 2º a 8º da resposta da ER e req. de fls. 171 e ss da Recorrente.

x) – Como em anexo ao mandado de notificação apenas constava cópia do ofício da DSJT dirigido ao Director de Finanças de Lisboa, datada de 27 de Fevereiro de 2003, a AUTO RALI pediu certidão do despacho proferido por Sua Excelência, o Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais que indeferiu o referido pedido, o que não obteve - cfr. doc. de fls. 138 e ss e PA.

3 – São várias as questões suscitadas pela recorrida na sua motivação do recurso.

Começaremos pela apreciação das arguídas nulidades da sentença por omissão de pronúncia, falta de fundamentação e oposição entre os fundamentos e a decisão, tudo nos termos do disposto nos artºs 668º, n.º 1, als. b), c), e d) do CPC, 125º do CPPT e 133º e 135º do CPA, por que prejudiciais.

Vejamos se lhe assiste razão.

a) No caso em apreço e da análise da petição inicial, resulta claro que a recorrente invocou, como fundamento do recurso contencioso, a falta de fundamentação, erro sobre os pressupostos de facto e de direito, nulidade por violação do princípio da legalidade na vertente do desrespeito pelo princípio da prossecução do interesse público e pelo princípio da proporcionalidade do acto recorrido.

Da leitura menos atenta do acórdão recorrido ressalta à evidência que todas essas questões foram objecto de apreciação e decisão pelo Tribunal "a quo", de acordo, aliás, com o que havia elencado (vide fls. 342).

Por outro lado e como bem se anota no despacho de sustentação de fls. 540 e segs., o que a recorrente alega a este propósito "configura erro de julgamento já que o que ela na realidade pretende é que os factos admitidos no acórdão não se verificaram e que outros houve que se verificaram mas foram desconsiderados porque não foram investigados".

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.

Como escreve Jorge Sousa, in CPPT anotado, Vol. I, pág. 912 "trata-se, em qualquer caso, nesta nulidade, de falta de pronúncia sobre questões e não de falta de realização de diligências instrutórias ou de falta de avaliação de provas que poderiam ter sido apreciadas. A falta de realização de diligências constituirá uma nulidade processual e não uma nulidade de sentença. A falta de avaliação de provas produzidas, com a sua errada avaliação, constituirá um erro de julgamento da matéria de facto.

Relativamente à matéria de facto, o juiz não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão (arts. 508.º-A, n.º 1, alínea e), 511.º e 659.º do CPC) e referir se a considera provada ou não provada".

De resto, resolver todas as questões que as partes tenham submetido à apreciação do Tribunal não significa considerar todos os argumentos que segundo as várias vias, à partida plausíveis, de solução do pleito (artº 511º, n.º 1 do CPC), as partes tenham deduzido, nem, por outro lado, o juiz está sujeito às alegações das partes quanto à indagação, interpretação e aplicação das normas jurídicas (art. 664º do CPC) (Alberto dos Reis, in CPC anotado, vol. V, pág. 143)

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 não ocorre a arguida nulidade da sentença, por omissão de pronúncia.

b) Quanto à falta de fundamentação da sentença e como refere Alberto dos Reis, in Código de Processo Civil anotado, Vol. V, pág. 139 e ss: "Uma decisão sem fundamentos equivale a uma conclusão sem premissas; é uma peça sem base", comprometendo a sua validade por carecer, então de um elemento essencial quer porque cabe ao juiz demonstrar que a solução dada ao pleito é "emanação correcta da vontade da lei, quer porque as partes e, sobretudo, a vencida, "têm o direito de saber porque razão lhe foi desfavorável a sentença; e tem mesmo necessidade de o saber quando a sentença admita recurso, para poder impugnar o fundamento ou fundamentos perante o tribunal superior", carecendo este também de conhecer as razões determinantes da decisão, para as poder apreciar no julgamento do recurso".

"Há, todavia, que distinguir a falta absoluta de motivação, "da motivação deficiente, medíocre ou errada", pois só a primeira é causa de nulidade, afectando a segunda unicamente o valor doutrinal da sentença, não produzindo, todavia, nulidade.

A falta absoluta de motivação significa, pois, a "ausência total de fundamentos".

Ora, assim sendo, bastava a pronúncia "superficial sobre os autos", imputada à decisão, para se concluir pela inexistência de tal nulidade"" (Acórdão desta Secção do STA de 23/5/07, in rec. n.º 128/07).

No caso *subjudice,* é inquestionável que o aresto recorrido 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.

Como vimos, só a falta absoluta de motivação jurídica constituiria a alegada e apontada nulidade do acórdão.

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

Pelo que não procede, também, esta conclusão das alegações de recurso.

c) Por último, a recorrente vem arguir a nulidade do acórdão sob recurso com fundamento em oposição entre os fundamentos e a decisão.

Como é sabido, tal nulidade só ocorre quando aqueles deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta à que foi adoptada nesta.

Ora, da análise do acórdão recorrido não se vislumbra tal contradição.

Pretende, em suma, a recorrente que, tendo-se referido no citado aresto que o acto recorrido se encontra "viciado por no mesmo se verificar erro nos pressupostos de direito e erro nos pressupostos de facto, na medida em que nem os factos invocados correspondem à realidade, nem a qualificação dos mesmos surge devidamente concretizada (cfr. página 37 do Acórdão Recorrido)", não podia decidir pela improcedência do recurso.

Mas este argumento não colhe.

Na verdade e como também se anota no predito despacho de sustentação, tal descrição mais não é do que uma citação da alegação da recorrente, como decorre "do bloco fundamentador pertinente e contextualizador daquela asserção", que a seguir transcreve, pelo que o aresto recorrido não perfilhou o entendimento agora invocado pela recorrente, mas antes "se limitou a referir o ponto de vista da recorrente...".

E se a isto acrescentarmos que não se pode afirmar que o discurso argumentativo/fundamentador do acórdão enferma de qualquer impossibilidade de articulação lógica com a decisão proferida a final de negar provimento ao recurso contencioso, forçoso é concluir pela não verificação da arguida nulidade.

4 – A segunda questão diz respeito ao erro na apreciação na matéria de facto dada como provada no aresto recorrido.

De harmonia com o disposto no art. 712.º, n.º 1, do C.P.C., a decisão do tribunal de 1.ª instância sobre a matéria de facto só pode ser alterada em recurso jurisdicional:

a) Se do processo constarem todos os elementos de prova que serviram de base à decisão sobre os pontos da matéria de facto em causa ou se, tendo ocorrido gravação dos depoimentos prestados, tiver sido impugnada, nos termos do artigo 690.º-A, a decisão com base neles proferida;

b) Se os elementos fornecidos pelo processo impuserem decisão diversa, insusceptível de ser destruída por quaisquer outras provas;

c) Se o recorrente apresentar documento novo superveniente e que, por si só, seja suficiente para destruir a prova em que a decisão assentou.

Pretende a recorrente, pelas razões que aponta no item P) das conclusões das suas alegações, que às alíneas m) e n) do probatório seja dada a seguinte redacção:

"m) Em 7 de Junho de 2002, a recorrente, desconhecendo os fundamentos que levaram ao indeferimento do seu pedido de dação em pagamento efectuado em 9 de Fevereiro de 2000, requereu a reapreciação dessa mesma decisão, facto de que foi dado conhecimento à Segurança Social;

n) Ainda que não conhecesse as razões do indeferimento do pedido de dação em pagamento, no âmbito do referido pedido de reapreciação, - a AUTO RALI (i) reiterou o facto de se ter comprometido a obter o distrate da hipoteca voluntária em primeiro grau existente sobre o imóvel acima descrito, (ii) reiterou o facto de o imóvel oferecido em pagamento ter sido avaliado em cerca de Esc. 425.000.000$00, equivalente a € 2.119.291,06 (dois milhões cento e dezanove mil duzentos e noventa e um Euros e seis cêntimos) e (iii) expôs a sua impossibilidade de dispor de meios financeiros para, em 10 dias, proceder ao pagamento de cerca de um milhão e meio de Euros, tendo, desde logo, invocado a perda da concessão Ford, como uma das razões — provavelmente a mais importante — para essa impossibilidade, já que a quebra abrupta da actividade da AUTO RALI, e também da RETIC, não lhe permitia, nem permite agora, pagar, no prazo de 10 dias esse valor".

Todavia, não lhe assiste qualquer razão.

Na verdade, acrescentar à referidas alíneas que a recorrente desconhecia os fundamentos que levaram ao indeferimento do seu pedido da dação em pagamento efectuado em 9/2/00 não tem qualquer relevo para a decisão perfilhada no acórdão recorrido ou a perfilhar no âmbito do recurso jurisdicional, uma vez que o acto que indeferiu tal pretensão e que lhe foi notificado em 21/5/02 não é agora objecto de impugnação, mas sim o proferido em 20/2/03 e que consta da alínea s) do probatório, como

é reconhecido na alínea Q) das mesmas conclusões, não permitindo, assim, retirar ilações probatórias positivas no sentido contrário àquele que se pretendia apurar com a sua formulação.

Por outro lado, defende a recorrente que "o facto dado como provado no ponto 2. alínea v) do Acórdão Recorrido (cfr. página 17) encontra-se cronologicamente deslocado – e deve ser recolocado como "alínea j-a)" – já que esta "deslocação" é de molde a causar grande confusão no correcto entendimento da matéria de facto, na medida em que o referido nessa alínea respeita ao pedido de dação em pagamento formulado ao abrigo do Plano Mateus e não ao despacho de indeferimento objecto do recurso contencioso, como parece enganosamente resultar do rol dos factos provados".

Também aqui não tem razão, uma vez que, da formulação do próprio item, resulta claro que o referido nessa alínea diz respeito ao pedido de dação em pagamento formulado ao abrigo do Plano Mateus, que, como vimos não está agora em causa, não sendo, assim, susceptível a qualquer interpretação enganosa nos termos em que o pretende a recorrente.

Por último, requere, ainda, a recorrente que ao probatório seja acrescentada uma nova alínea com a seguinte redacção: "Foram emitidos dois alvarás em relação ao Imóvel: um alvará para funcionamento, no referido Imóvel, de um stand de vendas e exposição de veículos e de oficina, o que ocorreu em 1997; e um alvará para funcionamento de um posto de combustível no mesmo Imóvel".

Mais uma vez, não lhe assiste razão.

Com efeito, os factos que se pretendem agora aditar ao probatório já resultam das suas alíneas d) e j).

Pelo exposto não se julgam necessárias as alterações agora propostas ao probatório, improcedendo, assim, as conclusões P) a R) da motivação do recurso.

5 – Alega, ainda, a recorrente - conclusão Z) - que o acto recorrido é nulo ou cautelarmente anulável, uma vez que nele não foi indicada a respectiva fundamentação.

Dispõe o artigo 77.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, epigrafado "Fundamentação e eficácia", que "a decisão do 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".

Por outro lado, o n.º 2 do mesmo artigo determina que "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".

Exige-se, pois, em geral, a fundamentação dos actos administrativos - cfr. art. 124.º do Código de Procedimento Administrativo - e tributários.

Aliás, o referido direito, com relação aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, constitui, hoje, princípio constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias enunciados no título II da parte 1.ª da Constituição da República - artigo 268.º da Constituição.

"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" (Acórdão desta Secção do STA de 16/1/08, in rec. n.º 768/07).

Posto isto e voltando ao caso dos autos, alega a recorrente que, no acto em causa, "não é sequer mencionada a solução apresentada pela AUTO RALI e pela RETIC quanto à obtenção do distrate da hipoteca constituída a favor da SACV, nele apenas se referindo que o Imóvel se encontra onerado, não tendo sido os ónus levantados pela contribuinte AUTO RALI, sem se considerar o facto — que é do conhecimento da Administração Fiscal — de que os créditos garantidos por essa hipoteca foram transmitidos para a SAVC..." e "não se encontra qualquer fundamentação sobre a proposta dos contribuintes de a AUTO RALI ou a SACV emitir uma declaração escrita, ou por qualquer outra forma à escolha da Segurança Social, na qual se comprometa a obter o distrate dessa hipoteca em determinado prazo".

Mais uma vez, carece de razão.

O pedido de dação em pagamento foi indeferido por despacho do SEAF, no qual se remete para o despacho do substituto do Director Geral que, por sua vez se remeteu para o Director de Serviços, o qual manifestava a sua total concordância com o "parecer emitido pela Srª TATA em 22 de Janeiro de 2003", cujo teor se encontra transcrito na alínea u) do probatório, onde, além da fixação da factualidade constante dos autos, constam as razões que ditaram esse indeferimento, foi efectuado o enquadramento dos factos ao direito, aí se concluindo que "Além da problemática das hipotecas, foi oferecido à Administração Fiscal um imóvel, que veio a ser avaliado, tendo em vista a finalidade para que foi criado, mas que, por funcionar sem alvará válido, a qualquer altura a Câmara o poderá mandar fechar. Estando prevista para a zona em que o mesmo se situa zona de construção. Mas desconhece-se, quer o tipo de construção a autorizar pela Câmara, ou a existência de qualquer anteprojecto aprovado ou a aprovar para esse efeito.

Ora pelo exposto, entendemos faltarem os requisitos essenciais aos bens dados em dação:

Além da empresa exponente estar dependente de terceiros para a desoneração do Bem Imóvel.

A avaliação foi feita tendo em conta as inscrições matriciais e descrições na Conservatória tendo em vista o valor de venda e comercial do imóvel, também tendo sido avaliado o posto abastecedor com o respectivo alvará, quando se constata pelos elementos solicitados ao Ministério de Economia, que tal alvará caducou em 1997. Bem como face ao Plano Director para o concelho de Cascais, parece estar-lhe subjacente outra finalidade.

A isso mesmo se refere a empresa quando em alternativa solicita prazo ou para obter financiamento ou para pôr o prédio oferecido no mercado depois de obter informação da Câmara para a construção de um novo edifício para o qual apresentariam um anteprojecto.

Assim pelo exposto, entendemos não haver razão para mudar o teor do que superiormente já veio a ser sancionado, relativamente ao pedido de dação apresentado no âmbito do DL n.º 124/96 de 10/08.

E sendo que o pedido nos termos do DL n.º 248-A/02, de 14/11, não poderá proceder, dado que ao abrigo desse diploma legal, conforme veio a ser sancionado para casos de idêntica natureza, teria que ser complementado com uma parte substancial da dívida paga em numerário, e face ao tempo relativamente curto em que o diploma vigorou, os bens teriam que ser apresentados livres de quaisquer encargos, e aptos a serem aceites de imediato, o que não é o presente caso.

Relativamente à alternativa proposta pela empresa de ser ela a vender o imóvel, pelo que solicita um prazo dilatado para solicitar informação da Câmara e apresentar projecto também à Câmara, tal pedido não tem qualquer apoio legal".

Atento o exposto, o acto de indeferimento da reclamação encontra-se devidamente fundamentado, pois o reclamante, ora recorrente, ficou ciente das razões e factos que deram causa ao indeferimento do pedido.

É certo que no citado parecer não existe qualquer referência expressa sobre os elementos referidos na alínea Z) (ii), ao contrário do que se passa em relação aos referidos em (i).

Todavia, no caso subjudice, não havia que fazer tal referência, uma vez que não existe nos autos quaisquer elementos factuais ou documentais reveladores dessa intenção da recorrente. O que, aliás, se compreende, na medida em que a declaração escrita na qual aquela se comprometeria a obter o distrate da hipoteca em determinado prazo só seria emitida logo que a dação fosse aceite, como resulta do item 85º da petição inicial - o que, efectivamente, não veio a acontecer.

De qualquer forma e do que fica dito no parecer supra referido, sempre a recorrente podia intuir esses elementos, tanto mais que o parecer menciona estar a empresa expressamente "dependente de terceiros para desoneração do bem imóvel".

Pelo que, falece também a conclusão Z) das suas alegações.

6 – Alega, também, a recorrente e em suma, que o acto recorrido é anulável, nos termos do disposto no artº 135º do CPA, porque assenta em pressupostos de facto e de direito incorrectos, na medida em que nem os factos invocados correspondem à realidade, nem a qualificação dos mesmos surge devidamente concretizada, contendo "inexactidões — por exemplo, a caducidade do alvará de

funcionamento para o imóvel dado em pagamento e a consideração de que o pedido de dação não fora feito oportunamente;...omissões — em especial no que respeita à apreciação dos factos levados ao procedimento no que respeita à forma pela qual a AUTO RALI e a RETIC se comprometeram a obter a desoneração do imóvel dado em pagamento; e...insuficiências — nomeadamente a ausência de diligências no que concerne às potencialidades do bem imóvel e seu valor para regularização das dívidas fiscais e à Segurança Social".

Quanto à primeira das referidas questões e ao contrário do que refere o recorrente, da análise do acto recorrido ressalta logo à evidência que ali nunca foi apreciada e decidida a (in)tempestividade do pedido da dação em pagamento, tanto mais que a própria Administração Fiscal tomou conhecimento do despacho da Ministra das Finanças n.º 27384-B/02 de 30/12 que prorrogou esse prazo até ao dia 3 de Janeiro de 2003 (vide fls. 167).

Por outro lado, quanto à caducidade do alvará para ser exercida actividade no imóvel em causa, conforme resulta da matéria fáctica levada ao acto recorrido é patente que o alvará caducado só pode ser o relativo à bomba de gasolina, que, aliás, esteve na origem do requerimento de fls. 113, subscrito pela recorrente e dirigido ao Director dos serviços de Combustíveis.

A propósito, atente-se na seguinte passagem do acto recorrido: "..No entanto pelos elementos constantes dos autos se verifica que o competente alvará foi averbado em nome da CIPOL, tendo caducado em Dezembro de 1997. Encontrando-se actualmente em funcionamento sem possuir alvará de exploração válido".

A segunda questão agora colocada é de o acto recorrido padecer de omissões.

O que a recorrente refere, neste ponto, se bem o compreendemos, é que, tendo-se comprometido a distratar a hipoteca do imóvel dado em pagamento, sendo tal facto do conhecimento da Administração, a verdade é que não foi por esta considerado para efeitos de "apreciação dos ónus que impendem sobre o imóvel oferecido em pagamento", sendo certo também que nem sequer foi notificada para obter o distrate dessa hipoteca.

Aliás e ainda segundo a sua versão, "não faria sentido que a SACV aceitasse desonerar o Imóvel sem antes se emitir uma autorização de dação em pagamento".

Mas, não tem razão.

Com efeito, tendo a entidade autora do acto recorrido aderido ao entendimento de que, com o Decreto-Lei n.º 248-A/02 de 14/11, o pedido tinha que ser complementado com uma parte substancial da dívida paga em numerário e que face ao tempo relativamente curto em que este diploma legal vigorou, os bens teriam que ser apresentados livres de quaisquer encargos e aptos a serem aceites de imediato, sempre estaria afastada a possibilidade de considerar o distrate posterior da hipoteca, bem como a necessidade de proceder à sua notificação.

De qualquer forma, sempre no acto em causa se refere, a propósito da falta de requisitos essenciais aos bens dados em dação e, para além do mais, o facto de essa desoneração estar dependente de terceiro (vide fls. 341).

Assim, não pode falar-se aqui de qualquer omissão, pelo menos das que vêm agora invocadas.

A terceira questão colocada pela Recorrente é a de insuficiências do acto recorrido, nomeadamente a ausência de diligências no que concerne às potencialidades do bem imóvel e seu valor para regularização das dívidas fiscais e à Segurança Social.

O que a Recorrente refere, neste ponto, é que o acto recorrido enferma de um vício procedimental (não realização de diligências que deveriam realizar-se) e não um vício substancial de erro sobre os pressupostos de facto (ter dado como assentes factos que não correspondem a realidade ou não ter considerado provados factos que correspondem à realidade).

"As diligências procedimentais servem para averiguar os factos que relevem para a decisão do procedimento. Por isso, o juízo sobre a conveniência ou não da realização das diligências complementares dependerá da posição que a entidade com competência para a decisão tiver sobre os pontos da matéria de facto que essas diligências podem esclarecer: se já tiver formado a sua convicção sobre a sua ocorrência, no sentido positivo ou negativo, a decisão adequada será o indeferimento da sua realização, pois não devem praticar-se nos procedimentos administrativos actos que na perspectiva da entidade que dirige o procedimento se lhe afigurem como inúteis e com efeito meramente dilatório (como está ínsito nos artºs 60.º, n.º 1, e 87.º, n.º 1, do CPA).

Assim, só ocorrerá um vício procedimental por não realização de diligências, se se demonstrar que a administração, não tendo formado a sua convicção em sentido positivo ou negativo sobre a ocorrência de determinados factos que podem relevar para a decisão, não realizou diligências que poderia realizar para os apurar.

Com efeito, para se estar perante um défice instrutório, é necessário que a autoridade que dirige o procedimento não tenha tomado posição sobre tais factos, quer considerando-os como provados, quer considerando-os como não provados, pois, se a entidade que decide o procedimento fizer um juízo probatório errado, estar-se-á perante um erro sobre os pressupostos de facto e não perante um vício procedimental" (Acórdão da Secção do Contencioso Administrativo de 21/5/08, in rec. n.º 84/08).

Ora e por um lado, a Recorrente não especificou na petição inicial, nem indica no presente recurso jurisdicional, qualquer diligência que entendesse dever ser efectuada sobre esta matéria e que não tivesse sido realizada.

Por outro e como vimos supra, tendo a Administração entendido que o predito Decreto-Lei n.º 248-A/02 exigia o pagamento imediato da dívida tributária, sempre esse pagamento só podia ser efectuado através de dação do imóvel, desde que tivesse sido, antes, distratada a hipoteca.

Pelo que e sendo assim, neste ponto, não se demonstra que devesse ter sido realizada qualquer diligência, pois não há razões para crer que a Administração Fiscal viesse a alterar a sua posição.

Por isso, neste ponto, não se pode considerar demonstrada a existência de qualquer défice instrutório.

Assim, também falece, nesta parte, a conclusão Z-AA da motivação do recurso.

7 – Por último, alega a recorrente que o acto recorrido viola o princípio da legalidade na vertente do desrespeito pelo princípio da prossecução do interesse público e pelo princípio da proporcionalidade do acto recorrido.

Vejamos se lhe assiste razão.

Desde logo, importa referir que o presente pedido de dação em pagamento foi efectuado ao abrigo do Decreto-Lei n.º 248-A/02 de 14/11.

O n.º 1 do artº 2º do predito diploma legal estabelece, sob a epígrafe "Pagamento integral das dívidas e reduções", o seguinte: "o pagamento, no todo ou em parte, do capital em dívida até 31 de Dezembro de 2002 determina, na parte correspondente, a dispensa dos juros de mora e dos juros compensatórios".

Como se vê, neste número 1) atribui-se ao contribuinte a possibilidade de ficar dispensado de juros de mora, cumulativamente com os juros compensatórios, mediante o pagamento imediato de todo ou parte do capital em dívida.

Este Decreto-Lei constitui um diploma legislativo que habilita a Administração Fiscal a conceder benefícios fiscais aos devedores tributários.

Todavia, para ter acesso à concessão desses benefícios torna-se indispensável que o contribuinte proceda ao pagamento imediato de toda ou parte da dívida tributária.

É o que resulta do citado preceito legal e que vai de encontro aos princípios que estão consagrados no preâmbulo daquele Decreto-Lei.

Na verdade, ali se escreve que, tendo em vista encetar uma luta contra a fraude e evasões fiscais e contributivas, se concedia para o efeito "uma faculdade excepcional de regularização das situações contributivas, a qual pressupõe o pagamento das dívidas fiscais e à segurança social até 31 de Dezembro de 2002 (leia-se 3/1/03), quer se trate de dívidas já detectadas pelas respectivas administrações quer auto-denunciadas voluntariamente pelos contribuintes.

O quadro de medidas de regularização consagrado por este diploma visa dotar os contribuintes de condições amplamente favoráveis à satisfação integral das suas dívidas e à reparação de infracções conexas, evitando as consequências da falta de cumprimento, permitindo-lhes continuar a ter acesso aos benefícios fiscais que, de outro modo, seriam perdidos".

Ora, no caso em apreço e como vimos, a recorrente veio requerer o pagamento da dívida através da dação de um imóvel que se encontrava onerado com uma hipoteca a favor de terceiro e em relação à qual apenas tinha a promessa do seu distrate, se, porventura, o pedido de dação em pagamento fosse aceite pela Administração.

Sendo assim, é patente que a pretensão da recorrente não cabe nos pressupostos do referido diploma, uma vez que o pagamento da dívida não era imediato, tal como é ali exigido, mas antes estava dependente do distrate da hipoteca constituída sobre o imóvel a favor de terceiro e desde que fosse deferido o pedido de dação em pagamento, diluindo-se, assim, no tempo.

E assim sendo, não se pode falar aqui de violação do princípio da legalidade na vertente do desrespeito pelo princípio da prossecução do interesse público.

Com efeito, não existe aqui uma intervenção discricionária da Administração na definição do "interesse imediato", uma vez que este está definido na própria lei.

8 – De igual modo, também não se vislumbra qualquer violação do mesmo princípio na vertente do desrespeito do princípio da proporcionalidade, pois, não estando comprovado o interesse público na aceitação da dação em pagamento, nem sequer se coloca o problema do sacrifício do interesse privado da Auto Rali e da Retic.

Contudo e mesmo que assim se não entendesse, sempre a recorrente carecia de razão.

Com efeito, a dação em pagamento de um imóvel não concretiza desde logo e "a se" qualquer interesse da Administração. Esta, nesta matéria, goza, necessariamente, de uma margem de livre apreciação quanto ao interesse em receber o imóvel.

Margem de livre apreciação essa que se prenderá sempre com as suas características.

Ora, no caso dos autos, esse interesse não está concretizado, pois e como vimos, o referido imóvel está onerado com uma hipoteca, estando o seu distrate dependente de terceiros; o alvará da bomba de

gasolina está caducado; muito embora esteja previsto para a zona em que se situa zona de construção, desconhece-se, porém, qual o tipo de construção a autorizar pela Câmara Municipal ou a existência de qualquer anteprojecto aprovado ou a aprovar para esse efeito.

É certo que o valor atribuído ao imóvel, pela comissão de avaliação, é suficiente para regularização das dívidas tributárias em causa.

Todavia, nada nos autos nos permite concluir, sem qualquer margem para dúvidas, que será esse o valor por que o mesmo venha a ser vendido, ainda que por negociação particular ou sequer que venha a ser vendido, tanto mais que a recorrente não refere qualquer iniciativa de venda imediata, em vista do pagamento da dívida, ainda que apregoe a inevitabilidade da aceitação da doação do prédio, o que só é inteligível em vista da respectiva venda a breve prazo.

Sendo assim e por estas razões, não se verifica a violação do princípio em causa e, de igual modo, do princípio da proporcionalidade.

Pelo que falecem, assim, todas as conclusões da motivação do recurso.

9 – Por último, sempre acrescentaremos que também não descortinámos que tenha sido preterido, pela Administração Fiscal, "o princípio da celeridade que impende sobre os órgãos administrativos, consagrado no artigo 57 do Código de Procedimento Administrativo".

De qualquer forma, mesmo a admitir, por mera hipótese, a violação de tal princípio, esta envolveria, apenas responsabilidade disciplinar ou civil, que não cabe aqui apreciar, não constituindo vício que possa invalidar o procedimento, nem, através dele, o acto administrativo.

10 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 499 e a procuradoria em 75%.

Lisboa, 1 de Outubro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Calhau — Brandão de Pinho*.

Acórdão de 9 de Outubro de 2008.

Assunto:

Mercado de valores mobiliários. Operações fora da Bolsa. Taxa. Princípio da neutralidade.

Sumário:

As taxas previstas no artigo 3.º da Portaria n.º 313-A/2000, de 29 de Fevereiro e cobradas pela CMVM pela transmissão de acções fora do mercado regulamentado, não violam o princípio da neutralidade consagrado no artigo 212.º, n.º 2, alínea b) *do Código de Valores Mobiliários.*

Processo n.º 292/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorridos: Carmen Mestre Mira e outros.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do então Tribunal Tributário de Lisboa que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial que Carmen Mestre Mira, melhor identificada nos autos e outros deduziram contra o acto de liquidação denominado "taxa sobre operações fora do mercado regulamentado", no valor de 8.978.331$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª Nos termos do artigo 280º do CPTT, das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA), se a matéria for exclusivamente de direito, termos em, atentas as questões objecto do presente recurso, esse tribunal é competente.

2ª Sem prejuízo da questão central do presente recurso versar sobre o princípio da neutralidade, cumpre analisar algumas questões prévias.

3ª A douta sentença de que ora se recorre determinou a anulação da liquidação, não estabelecendo o montante em que a taxa deverá ser liquidada.

4ª O acto (administrativo) de liquidação de taxa praticado pela CMVM corresponde, na prática, ao exercício de um poder vinculado da administração – operação aritmética de aplicação da taxa ao montante da operação em causa – onde não há margem para qualquer discricionariedade.

5ª Consequentemente, liquidar a taxa de forma diferente da legalmente, implicaria a prática de um acto administrativo ferido de invalidade por violação de lei.

6ª A taxa aplicada a operações realizadas fora de mercado é efectivamente uma taxa e não um imposto, na medida em que há contraprestação ou sinalagma específicos e identificável, prévia e abstractamente, o que corresponde à jurisprudência uniforme desse Supremo Tribunal e do Tribunal Constitucional.

7ª Tanto o Supremo Tribunal como o Tribunal Constitucional já se pronunciaram expressamente no sentido de que o regime de taxas, devidas à CMVM, sobre operações fora de mercado ao abrigo de um regime menos favorável ao contribuinte, não é inconstitucional nem violador do princípio da proporcionalidade pelo que as conclusões dos respectivos acórdãos se devem aplicar *mutatis mutandis* ao regime constante do artigo 211º do CdVM e da Portaria n.º 313-A/2000 pois que os regimes são idênticos.

8ª O Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se expressamente no âmbito do recurso do processo de impugnação de taxa de operação fora de mercado regulamentado em que era recorrente a contraparte da operação objecto do presente processo, tendo sido determinado no acórdão, por remissão para outro anterior, que o acto de liquidação da taxa de operação fora de mercado não enferma do vício de violação de lei julgando em consequência improcedente a impugnação judicial.

9ª O diferencial referido na douta sentença recorrida tem plena razão de ser face a um correcto entendimento do princípio da neutralidade consagrado no artigo 211º/2/b) do CdVM.

10ª A taxa em causa nos presentes autos, tem (também) na sua origem (artigo 408º do Código do Mercado dos Valores Mobiliários) uma finalidade extrafiscal ou extra-financeira constitucional e legalmente admissível: o de evitar o desvio de transacções ou desvio do tráfego jurídico para mercados não regulamentados que acabaria por destruir ou eliminar o próprio mercado regulamentado.

11ª O artigo 211º do CdVM, pretendia a neutralidade ou indiferença entre negociar dentro e fora do mercado; visava desincentivar uma canalização precipitada ou imoderada da negociação de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado para fora do mesmo, de modo a evitar a contracção do mercado de valores mobiliários; a distorção de preços formados em mercado.

12ª O artigo 211º/2/b do CdVM, é uma norma de natureza programática (nos termos da lei, as taxas visam a criação de condições que assegurem a neutralidade - e não que essa neutralidade deve ser criada de uma forma imediata), em termos similares aos princípios que pautam o regime de IRS.

13ª A neutralidade entre a negociação em mercado ou fora dele não é «igualdade aritmética» ou «equivalência matemática» entre taxas, e há de ser sempre conformada à luz do pano de fundo da imposição constitucional (e não meramente legal) da proporcionalidade da taxa.

14ª Não se pode confundir a neutralidade com o princípio da igualdade, sendo certo que mesmo este princípio é entendido como a proibição da discriminação arbitrária, o tratamento desigual sem fundamento material bastante.

15ª O artigo 211º/2/b do CdVM não estabelece que a taxa visa assegurar condições de igualdade de custos da negociação, mas sim para a neutralidade da negociação, pelo que a neutralidade não pode ser aferida num plano puramente tributário, de confronto da taxas, nem num plano estritamente financeiro, de confronto dos custos.

16ª Na neutralidade tem sim, de se considerar as condições globais da negociação, ou seja, aproximar as condições de negociação fora de mercado das condições de negociação em mercado - e isto significa que considera o confronto não apenas dos custos, mas sim das condições globais da negociação em mercado e fora dele.

17ª Justifica-se, no plano da finalidade extra-fiscal, que a taxa de operações fora de mercado seja superior à das operações em mercado, visto que:

a) A neutralidade, tal como foi consagrada, tem natureza programática, pelo que é legítimo que taxa de operações fora de mercado seja, num primeiro momento, superior.

b) No que respeita, estritamente, aos custos - não incluindo as taxas devidas à CMVM - da negociação, eles são mais elevados em mercado (comissões da entidade gestora do mercado, comissões dos intermediários financeiros e taxa devida à CMVM pela entidade gestora) do que fora dele (comissões cobradas pelos intermediários financeiros e taxa devida à CMVM).

c) O objectivo da neutralidade não se prossegue pela igualização de custos, mas também pela ponderação de condições/vantagens da negociação (padronização das operações, horários de negociação em mercado vs. operações *tailor made* fora de mercado).

18ª A neutralidade estabelecida na lei tem necessariamente de ser prosseguida através de uma taxa geral e abstracta.

19ª A neutralidade aferida em termos concretos implicaria a violação do princípio da segurança e não atenderia às condições de negociação que não correspondam a custos financeiros.

20ª As taxas consagradas na Portaria n.º 313-A/2000, de 29 de Fevereiro, reflectem um sistema de neutralidade abstracta, que melhor obedece às necessidades de segurança impostas pelo sistema, sem que se verifiquem situações de discriminação fiscal.

21ª Se prevalecesse outra ideia de neutralidade, tal significaria que seria compensadora a realização de operações fora de mercado; o que, como já se viu, conduziria à atracção das operações para fora do mercado, com as consequências negativas que precisamente a lei, melhor, a norma de natureza programática quis evitar e que contrariam a própria Constituição (cf. os artigos 81º/f e 101º da Constituição).

22ª Justifica-se, assim, que a taxa sobre operações fora de mercado seja superior, em abstracto, a taxa sobre operações de mercado.

23ª A taxa sobre operações fora de mercado em causa no presente processo não viola o princípio da neutralidade consagrado no artigo 211º/2/b do CdVM.

Os recorridos não contra-alegaram.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, pois "o Mmº Juiz "a quo" e a Recorrente estão de acordo em que o conceito de "neutralidade de negociação" consagrado no artº 211º do CVMobiliários é o da neutralidade abstracta, e não o da neutralidade concreta; porém, o Mmº Juiz julgou a impugnação judicial procedente porque, a seu ver, a CMVM, não explicou cabalmente a razão porque a taxa (de 1,2%o) aplicada na operação de que tratam os autos, que foi feita fora da Bolsa, é 8 vezes superior à que seria cobrada se tal operação fosse realizada na Bolsa (0,15%o).

Ora, salvo melhor opinião, a CMVM, na sua resposta de fls. 10 e segs., explica e fundamenta essa diferença".

E essa explicação, retomada nas alegações de fls. 124 e segs…".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) Os impugnantes são os titulares da herança indivisa de José Augusto Silva Domingues;

b) No dia 16 de Março de 2000, os impugnantes venderam à Sonae Participações Financeiras, SGPS, S.A.., 1.798.808 acções representativas do capital social da sociedade BA – FÁBRICA DE VIDROS BARBOSA & ALMEIDA, S.A. ao preço global de 37.319.770.75€ / 7.481.942.279$50, por transferência entre contas inscritas junto do Banco Português do Investimento, S.A.

c) As acções representativas do capital social da BA - Fábrica de Vidros Barbosa & Almeida, S.A. encontram-se admitidas à negociação no mercado de cotações oficiais da Bolsa de Valores de Lisboa.

d) A referida operação foi realizada fora de qualquer mercado regulamentado;

e) O intermediário financeiro que realizou a operação, o Banco Português do Investimento, S.A., aplicou uma taxa de 1,2%, debitando aos impugnantes, primeiro a importância de 6.880.794$80, em 17 de Março de 2000, e depois, em 3 Abril de 2000, a importância de 2.097.537$00;

f) Os montantes referidos na alínea anterior reverteram a favor da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM).

3 – A questão que constitui o objecto do presente recurso consiste em saber se a operação de venda das acções dos impugnantes viola ou não o princípio da neutralidade da negociação, consagrado no artº 211º, n.º 2, alínea b) do Código de Valores Mobiliários, uma vez que a taxa cobrada (de 1,2%o) nessa operação, que foi feita fora da Bolsa, é 8 vezes superior à que seria cobrada se tal operação fosse realizada na Bolsa (de 0,15%o).

Desde logo e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, importa referir que quer o Mmº Juiz "a quo", quer a recorrente FP convergem quanto ao entendimento de que o conceito de "neutralidade de negociação" consagrado no predito artº 211º, n.º 2, alínea b) é o da neutralidade abstracta e não o da neutralidade concreta.

A divergência reside tão só em saber se a CMVM explicou ou não cabalmente a razão porque a taxa (de 1,2%o) aplicada na operação de que tratam os autos, que foi feita fora da Bolsa, é 8 vezes superior à que seria cobrada se tal operação fosse realizada na Bolsa (0,15%o), violando, assim, aquele princípio da neutralidade.

O Mmº Juiz "a quo" entendeu que não.

Mas não cremos que lhe assista razão.

Com efeito, dispunha o artº 211º do CVM, à data em vigor, que, pelas operações de transmissão, a qualquer título, de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado e realizadas fora de mercado regulamentado é devida à CMVM uma taxa a fixar por portaria do Ministro das Finanças (nº 1); a fixação da taxa referida no número anterior visa: a remuneração dos serviços prestados pela CMVM em relação aos valores mobiliários em causa (al. a)) e a criação de condições que assegurem a neutralidade da negociação dos valores mobiliários nesse mercado ou fora dele (al. b)) (nº 2).

Daqui resulta que este diploma legal teve a preocupação de esclarecer não só que tais taxas visavam a remuneração de serviços prestados pela CMVM, mas também que deviam respeitar o princípio da neutralidade entre a negociação em mercado regulamentado e fora de mercado regulamentado e seu pagamento deve ter correspondência em serviços de supervisão prestados pela CMVM.

Entretanto e com a Portaria n.º 313-A/00 de 29/2, que sucedeu à Portaria n.º 904/95 de 18/7, passou a regular as taxas de supervisão devidas à CMVM, sendo que o regime das taxas das operações fora de mercados regulamentados sobre valores mobiliários admitidos nesses mercados, a que aludia o predito artº 211º, constava do seu artº 3º, com a seguinte redacção: "1. Quando sejam realizadas fora do mercado regulamentado, ainda que a título gratuito, operações sobre valores mobiliários admitidos nesse mercado, é devida pelo adquirente e pelo alienante uma taxa sobre o valor de cada operação de aquisição e sobre o valor de cada operação de alienação, quando tenha por objecto: a) obrigações do Tesouro de médio e longo prazo, de 0,06‰; b) obrigações ou outros valores mobiliários representativos de dívida, de 0,15‰; c) títulos de participação ou unidades de participação em fundos de investimento, de 0,15‰; d) direitos destacados e warrants, de 1,2‰; e) acções e outros valores mobiliários não referidos nas alíneas anteriores, de 1,2‰…".

De salientar que esta Portaria também previa taxas incidentes sobre operações de bolsa e outros mercados regulamentados (cfr. artºs 1º e 2º), mas tais taxas eram devidas à CMVM pelas entidades gestoras dos mercados e não, como no caso das operações fora de mercados regulamentados sobre valores mobiliários admitidos nesses mercados, pelo adquirente e alienante.

Por outro lado, esta Portaria previa a redução da participação da CMVM nas taxas. Atente-se na seguinte passagem do seu preâmbulo: "Reduz-se a participação de CMVM nas taxas de realização de operações de bolsa, que de 35% passa a ser de 22,5% se confrontadas as taxas de supervisão que agora se fixam com as taxas de realização de operações em vigor. Igualmente se procede a uma redução das taxas de realização de operações fora de mercado sobre valores mobiliários admitidos à negociação, redução que assume uma expressão significativa no caso das acções, mas sobretudo no caso da transacção de obrigações do Tesouro e outros valores representativos de dívida.

Por tudo isto, torna-se imperativo diversificar as fontes de financiamento da CMVM…".

Feitas estas considerações, passemos, então, à apreciação da questão de fundo.

Como vimos, consiste esta em saber se, no caso em apreço, a taxa aplicada pela CMVM à operação de venda de acções dos impugnantes viola o princípio da neutralidade para operações do mercado regulamentado, já aquela taxa (de 1,2‰), na operação de que tratam os autos, que foi feita fora da Bolsa, é 8 vezes superior à que seria cobrada se tal operação fosse realizada na Bolsa (0,15‰).

A este propósito, parecem-nos inteiramente pertinentes e ajustadas as observações feitas na resposta da CMVM, a fls.10 e segs., e que constam da motivação do recurso da FP.

Refere-se, então, na dita resposta que "...Consoante a perspectiva que se tenha em relação a neutralidade baseada nos custos da negociação fora ou dentro do mercado, três tipos de soluções se apresentam como possíveis.

Em primeiro lugar, pode ter-se em conta os custos incorridos pelo investidor em cada transacção em concreto, estabelecendo-se uma comparação entre os custos que o investidor teria que suportar consoante determinada operação ocorresse dentro e fora de mercado. Através desta solução o cálculo dessa taxa seria baseada nesses custos concretos. Pelas suas características, poderíamos denominar o tipo de neutralidade conseguida através desta solução como neutralidade concreta.

Facilmente se compreende que este tipo de neutralidade não poderia ser acolhido pelo legislador, visto que a taxa a exigir dependeria sempre do caso concreto, contrariando o princípio da segurança, donde decorre que o sujeito passivo tem o direito de conhecer qual o montante de taxa que incidira sobre determinado facto no momento da sua prática.

Por sua vez, a taxa construída sobre uma neutralidade a que poderíamos chamar típica seria baseada na taxa de operações em mercado acrescida das comissões praticadas pelos intermediários financeiros para cada tipo de operação, de acordo com as tabelas por eles publicadas. Ora, a adopção deste tipo de neutralidade não seria aceitável, pois a operação em concreto pode não estar prevista em qualquer das tabelas, além de que cada intermediário financeiro pratica preços diferentes. Acresce, ainda, que tal solução seria criadora, tal como a anterior, de uma insegurança injustificável para o investidor, pois as comissões são susceptíveis de serem alteradas a qualquer momento obrigando, assim, o investidor a estar atento a essas alterações.

Finalmente, pode ter-se em consideração, na determinação das taxas, as comissões que são usualmente cobradas pelos intermediários financeiros, obtendo-se uma média com base na qual se calculará os custos a ter em conta na determinação da neutralidade. Este sistema não depende do caso concreto, nem de quaisquer tabelas, mas resulta de uma ponderação abstracta dos custos incorridos pelo investidor nas várias situações. É um tipo de neutralidade que se coaduna com a denominação de neutralidade abstracta.

As taxas consagradas no artigo 3º da Portaria 313-A/2000, de 29 de Fevereiro, reflectem este último sistema, o sistema da neutralidade abstracta, que se contrapõe aos referidos sistemas da neutralidade concreta e da neutralidade típica.

A neutralidade abstracta é, na verdade, a que melhor se adequa à *ratio* do artigo 211º do Código dos Valores Mobiliários, assim como a que melhor obedece às necessidades de segurança impostas pelo sistema.

Com efeito…a taxa aplicada sobre as operações fora de mercado regulamentado deriva da incorporação de um diferencial sobre a taxa aplicada em mercado, pelo facto de as operações em mercado envolverem custos adicionais que não se verificam nas operações realizadas fora do mesmo. O diferencial apurado consiste num acréscimo composto dos custos adicionais que decorrem das comissões tipicamente cobradas em mercado. Este diferencial é, então, um diferencial rígido, abstracto.

Pelo exposto, importa desde logo salientar que o facto de as taxas fora de mercado regulamentado visarem a neutralidade da negociação em termos abstractos não implica que tais taxas sejam iguais às taxas incidentes sobre operadores em mercado regulamentado. Com efeito, o sistema de neutralidade abstracta apenas visa que todas as operações de transmissão de valores mobiliários, abrangidas pela previsão da norma, fiquem sujeitas a uma taxa fora de mercado regulamentado que traduza, o mais próximo possível, a diferença existente entre os custos de operações em mercado regulamentado e os custos de operações fora do mesmo...

Para que o objectivo da neutralidade fosse alcançado, tornou-se necessário criar uma taxa sobre operações de transmissão fora de mercado regulamentado, que cobrisse o excesso de custos comportados pelas operações realizadas em mercado em relação aos resultantes das realizadas fora do mesmo. Ora, nessa tarefa foram tidos em conta, e tendo em consideração o carácter abstracto da taxa, os custos específicos das operações realizadas, tanto em mercado regulamentado como fora do mesmo, que diferem entre si.

Assim, as operações de transmissão de valores mobiliários efectuadas em mercado regulamentado encontram-se oneradas com dois tipos de custos, como já foi atrás referência:

1. as comissões cobradas pela entidade gestora do mercado regulamentado;
2. as comissões de corretagem cobradas pelos intermediários financeiros.

Diversamente, abstraindo agora das taxas consagradas no artigo 3º da Portaria n.º 313-A/2000, de 29 de Fevereiro, as operações realizadas fora de mercado regulamentado estão apenas sujeitas aos custos correspondentes às comissões cobradas pelos intermediários financeiros.

De facto, as operações realizadas fora de mercado regulamentado, pela sua natureza, não estão sujeitas às comissões cobradas pela entidade gestora do mercado, uma vez que estas têm como finalidade a remuneração dos serviços da entidade gestora do mercado.

Por outro lado, as comissões cobradas pelos intermediários financeiros pelas operações em mercado regulamentado são significativamente mais elevadas, como consequência da prestação de um conjunto de serviços e do uso de meios técnicos, humanos, intelectuais e logísticos que não têm correspondência com os prestados no âmbito das operações fora de mercado.

De uma forma geral, os intermediários financeiros estão obrigados a dispor de meios informáticos compatíveis com o exercício da sua actividade, nomeadamente no que respeita a estrutura de rede, unidade física de fornecimento contínuo de energia, servidores, sistema operativo, cópias de segurança *(back ups),* acessibilidade de meios informáticos, designadamente níveis de acesso e palavras chave (artigo 7º n.º 1 do Regulamento 12/2000 da CMVM).

No que respeita, em particular, ao exercício da actividade de recepção e transmissão de ordens por conta de outrem, deverão proceder, nos termos do n.º 3 do artigo 7º do referido Regulamento, ao registo das ordens e, quando for o caso, a sua transmissão para o serviço central da entidade receptora; aos registos exigidos pela intervenção nos mercados em que forem executadas; ao registo das operações; a emissão de mapas das operações efectuadas, de notas de compra e venda e, relativamente a operações efectuadas no mercado a prazo, ao controlo contínuo dessas operações.

Para além disso, a organização destes serviços exige que os intermediários financeiros estejam providos de meios humanos que assegurem a prossecução das respectivas actividades, sendo que aos operadores de mercado é requerida a perícia técnica e intelectual necessária para executar as ordens da forma mais adequada e eficiente, por forma a encontrar o melhor preço e as melhores condições de mercado. Acrescente-se, ainda, que nas suas relações com o cliente, estes operadores praticam um conjunto de actos que advém da natureza dessa relação, como a confirmação do efectuado, a chamada contrata, etc.

Ora, como facilmente se depreende, nada disto se verifica nas operações realizadas fora do mercado regulamentado, em que o serviço prestado praticamente se reduz a um serviço de registo de valores mobiliários, como aliás, note-se, se passou no caso *sub judice.* O comprador e o vendedor já estão entendidos e dirigem-se ao intermediário financeiro apenas para que proceda aos movimentos em conta.

Nestes termos, havendo custos específicos mais elevados nas operações realizadas em mercado regulamentado e visando a taxa de operações fora de mercado regulamentado a neutralidade da negociação, facilmente se conclui que o montante desta taxa terá de ser, necessariamente, mais elevado, para que se possa encontrar um equilíbrio entre custos de transacção na transmissão de valores mobiliários dentro e fora de mercado regulamentado.

Deste modo, o diferencial actualmente verificado entre a taxa incidente sobre as operações realizadas em mercado regulamentado e aquela que incide sobre as operações fora de mercado regulamentado reflecte, em grande parte, os custos específicos que apenas existem nas operações em mercado regulamentado...

Assim, a neutralidade das taxas das operações fora de mercado regulamentado pode ser expressa da seguinte forma: *a soma da taxa das operações fora de mercado regulamentado com as comissões cobradas pelos intermediários financeiros por essas operações, deverá ser semelhante à soma da comissão cobrada pela entidade gestora do mercado regulamentado com as comissões de corretagem (cobradas pelos intermediários financeiros pela realização dessas operações no mercado)*.

As taxas consagradas pela Portaria 313-A/2000, de 29 de Fevereiro reflectiram esta equivalência, de forma a prosseguirem o objectivo da neutralidade da negociação em mercado regulamentado e fora do mesmo.

Este princípio da neutralidade obriga, necessariamente, a um acompanhamento permanente do valor dos custos praticados no mercado de modo a adequar periodicamente o valor da taxa aplicável a essa evolução...".

Subscrevemos, inteiramente, estas afirmações.

Que conduzem à desconsideração de que com a aplicação da taxa encontrada pela CMVM foi violado o princípio da neutralidade e que não foi fundamentada e explicada a razão de ser do seu montante ser 8 vezes superior à que seria cobrada se tal operação fosse realizada na Bolsa.

4 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar a sentença recorrida, julgar improcedente a impugnação judicial e manter, assim, a liquidação impugnada.

Custas, na totalidade e apenas na primeira instância, pelos impugnantes, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Outubro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Calhau — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 9 de Outubro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Diligências de prova necessárias. Livre apreciação do juiz. Recurso com subida a final.

Sumário:

I — Em processo de oposição à execução fiscal, o juiz, ao abrigo do disposto artigo 114.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, pode proferir despacho a dispensar, por desnecessária, a inquirição de testemunhas arroladas, no âmbito dos seus poderes de livre apreciação.

II — E de tal despacho pode ser interposto recurso, o qual, nos termos do n.º 1 do artigo 285.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, «subirá nos autos com o recurso interposto da decisão final».

Processo n.º 433/08-30.
Recorrente: António Augusto Neves de Almeida.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 António Augusto Neves de Almeida vem interpor recurso do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja que, nos presentes autos de oposição à execução fiscal, decidiu dispensar a inquirição das testemunhas arroladas.

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

1. Nos termos e de harmonia com o disposto nos preceitos aplicáveis dos artigos 114º e 115º, n.º 1, do Código de Processo de Procedimento Tributário, são, em processo de oposição a execução fiscal, admitidos os meios gerais de prova.

2. Entre os meios gerais de prova a lei permite a inquirição de testemunhas, dispondo o artigo 118º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que podem ser indicadas até dez testemunhas por cada acto tributário impugnado, não podendo, contudo, na respectiva inquirição, serem ouvidas mais do que três por cada facto, e devendo os respectivos depoimentos ser prestados em audiência contraditória, na sequência do que requerido foi na petição da oposição.

3. Ao dispensar a produção de prova testemunhal o Sr. Juiz "a quo" violou, por um lado, o princípio do contraditório ínsito no preceito aplicável do artigo 3º do Código de Processo Civil, e, por outro, o disposto dos preceitos ínsitos nos artigos 114º, 115º e 118º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, donde impor-se a revogação do referido despacho e a substituição por acórdão que ordene a produção de prova testemunhal, isto é a inquirição das testemunhas oportunamente arroladas pelo oponente, ora recorrente.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

É de admitir que a retenção do recurso comprometeria o seu efeito útil (artº 285º CPPT).

A meu ver, na economia do artº 113 n.º 1 e 114º do CPPT, se o Juiz entender que a questão posta nos autos é apenas de direito e, por isso, dispensar, por desnecessária, a inquirição das testemunhas arroladas, há-de conhecer logo, isto é, em sequência, do pedido, podendo, depois, as partes recorrer, de facto e de direito, da sua decisão.

Ora, no caso, o M^mo^ Juiz "a quo" dispensou a produção de prova testemunhal, por desnecessária, e, aliás sem o justificar, não conheceu logo do pedido.

Violou, pois, as referidas normas.

É por estas razões que sou de parecer que o recurso merece provimento.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

2.1 O despacho recorrido apresenta o seguinte teor integral, *ipsis verbis*.

Por considerar que nos presentes autos a matéria que se discute é essencialmente de direito, e integrada por factos a provar por documentos, entendo por desnecessário proceder à inquirição das testemunhas arroladas.

Pelo que, visto o disposto nos art. 113º n.º 1 e art. 114º ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário - CPPT, conjugados com o preceituado no art. 3º n.º 3 do Código de Processo Civil - CPC, dispenso a realização desta diligência de prova.

Notifique.

2.2 Sob a epígrafe "Conhecimento imediato do pedido", o artigo 113.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no seu n.º 1, dispõe que «*Junta a posição do representante da Fazenda Pública ou decorrido o respectivo prazo, o juiz, após vista ao Ministério Público, conhecerá logo o pedido se a questão for apenas de direito ou, sendo também de facto, o processo fornecer os elementos necessários*».

E – como reza, sob a epígrafe "Diligências de prova", o artigo 114.º do mesmo Código de Procedimento e de Processo Tributário – «*Não conhecendo logo do pedido, o juiz ordena as diligências de produção de prova necessárias, as quais são produzidas no respectivo tribunal*».

Como se vê do regime legal descrito, «*o juiz ordena as diligências de produção de prova necessárias*», se não conhecer logo do pedido. Mas «*conhecerá logo o pedido*», se para tal «*o processo fornecer os elementos necessários*».

O que quer dizer que a decisão em concreto dos elementos necessários, ou das diligências de prova necessárias, ao conhecimento do pedido será sempre o resultado da apreciação e convicção livre do juiz da causa em face dos elementos que se apresentem perante si em cada caso.

Por outro lado, sob a rubrica "Necessidade do pedido e da contradição", o artigo 3.º do Código de Processo Civil, no seu n.º 3, preceitua que «*O juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem*».

No caso *sub judicio*, poderia parecer que o despacho em questão, com a invocação que faz do n.º 3 do artigo 3.º do Código de Processo Civil, conteria apenas um convite ao oponente, ora recorrente, para que este, previamente à respectiva decisão, se pronunciasse, se quisesse, sobre a questão da desnecessidade de «*proceder à inquirição das testemunhas arroladas*». Mas não. O despacho recorrido corta cerce o equívoco e decreta: «*dispenso a realização desta diligência de prova*».

O despacho recorrido tem o seguinte conteúdo substantivo essencial:

«Por considerar que nos presentes autos a matéria que se discute é essencialmente de direito, e integrada por factos a provar por documentos, entendo por desnecessário proceder à inquirição das testemunhas arroladas (…), dispenso a realização desta diligência de prova».

Julgamos, ao contrário do que parece ao Ministério Público, que os artigos 113.º e 114.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, acima transcritos, e invocados pelo despacho ora em crise, não desautorizam, senão antes que avalizam, a decretada e questionada dispensa «*das testemunhas arroladas*».

Na verdade, o juiz pode dispensar a inquirição das testemunhas arroladas, bem como a produção de outras provas, se houver de conhecer logo do pedido, por entender que o processo fornece os elementos necessários para tal – ao abrigo do citado n.º 1 do artigo 113.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Mas, não conhecendo logo do pedido, outrossim, «*o juiz ordena as diligências de produção de prova necessárias*», nos termos do artigo 114.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Ora, ao entender desnecessário proceder à inquirição das testemunhas arroladas, cuja realização dispensou, o despacho aqui em crise labora manifestamente ao abrigo do citado artigo, já que, segundo este artigo 114.º, as diligências de prova a ordenar são apenas aquelas que o juiz tiver por necessárias, em seu livre juízo de apreciação.

Na realidade, se a conclusão ou o próprio resultado da prova se inscreve no domínio de livre apreciação do juiz, parece evidente que nesse domínio se inscreverá também, desde logo, a pertinência e a necessidade ou a desnecessidade dessa mesma prova.

Tudo isto, obviamente, sem comprometimento da possibilidade de sindicância, por meio de recurso, desse livre juízo acerca da necessidade da inquirição.

E a verdade é que um tal recurso não perde o seu efeito útil ao ser apreciado aquando do recurso que houver da decisão final sobre o pedido – momento final, aliás, em que certamente estarão reunidas as melhores condições para a apreciação do recurso a objectivar a decisão sobre a desnecessidade da inquirição.

De resto, é esta a solução da lei. Com efeito, segundo o n.º 1 do artigo 285.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, «*Os despachos do juiz no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal podem ser impugnados no prazo de 10 dias, mediante requerimento contendo as respectivas alegações e conclusões, o qual subirá nos autos com o recurso interposto da decisão final*».

E é certo ainda que, nos termos do n.º 4 do artigo 687.º do Código de Processo Civil, na redacção, aqui vigente, anterior ao Decreto-Lei 303/2007, de 24/8, «*A decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie ou determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior (...)*».

Como assim, estamos, neste passo, a concluir que, em *processo de oposição à execução fiscal*, o juiz, ao abrigo do disposto artigo 114.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, pode proferir *despacho a dispensar, por desnecessária, a inquirição de testemunhas arroladas*, no âmbito dos seus *poderes de livre apreciação*.

E de tal despacho pode ser interposto *recurso*, o qual, nos termos do n.º 1 do artigo 285.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *«subirá nos autos com o recurso interposto da decisão final*».

3. Termos em que se acorda corrigir o despacho de admissão do presente recurso, «o qual subirá nos autos com o recurso interposto da decisão final», nos termos do n.º 1 do artigo 285.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Sem custas.

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

Acórdão de 9 de Outubro de 2008.

Assunto:

Conceito de Taxa. Taxa de Ocupação do Subsolo. Gasoduto. 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 especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

II — Deve qualificar-se de taxa, dada a sua natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município pela utilização individualizada do subsolo com tubos e condutas de gás.

Processo n.º: 500/08-30.
Recorrente: GDL - Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S.A.
Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, que julgou improcedente a oposição que a mesma deduzira contra a "execução fiscal n.º 15571/1995, instaurada pela Câmara Municipal de Lisboa, para a cobrança coerciva de taxas relativas a processos de licenciamento de ocupação do subsolo, com depósitos, condutas e tubos, referentes a 1994 e 1995, no montante total de Esc. 379.150.000$00".

Fundamentou-se a decisão em que o tributo em causa tem a natureza de taxa, que não de imposto, estando em causa uma utilização individualizada do subsolo, não afastando tal qualificação "o facto da opoente ser concessionária de um serviço público, considerando que a sua actividade [lhe proporciona] a satisfação dos seus interesses como empresa comercial privada e, por outro lado, não [haver] elementos que permitam afirmar que haja uma desproporção entre a quantia liquidada e o benefício que a utilização individualizada do subsolo constitui para a opoente, pelo que não se pode excluir aquela relação sinalagmática por hipotética falta de correspectividade".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

I. Inexistiu qualquer acto de legítimo licenciamento da ocupação da via pública e/ou do subsolo e do devido procedimento administrativo correspondente, no caso dos autos;

II. A C.M Lisboa não tem competência nem legitimidade quer para atribuir a licença em apreço quer para aplicar a taxa correspondente, à recorrente.

III. Na sequência da nacionalização da C.R.G.E. e da assunção pelo Estado Português, do dever, da competência e da responsabilidade dos actos conducentes à manutenção e expansão do "Gás de Cidade", e nos termos da lei que aprovou as bases gerais da concessão e do título contratual desta, a C.M. Lisboa ficou privada dos poderes de administração da porção do subsolo que viesse a ser necessária para a instalação das infra-estruturas adequadas ao estabelecimento da concessão - art.15º alínea c) do D. L. n.º 374/89 de 25/10;

IV. Por se tratar de um serviço público, no qual o próprio Estado é o concedente, foi até dispensado o licenciamento municipal para a realização de quaisquer obras inerentes à rede de distribuição - nº3 alínea b) do art. 13º do D. L. 374/89; Bases XXXIV e XXXV anexas ao D. L. 33/91 de 16/1; e cláusula 25ª, n.º 2 alínea a) do contrato de concessão, datado de 16/12/1993;

V. A consequente impossibilidade de Direito de a C.M.Lisboa negar a atribuição de qualquer licença de ocupação do subsolo para os fins em vista é bem demonstrativa de que não se trata de uma taxa;

VI. É intempestiva e contra-natura a concessão de qualquer licença de ocupação do subsolo nos anos de 1994/1995, relativamente à utilização de uma rede subterrânea já implantada e sob exploração em data anterior.

VII. Tal como se considerou nos Acórdãos seguintes e pelos fundamentos neles expendidos, deverá o tributo exequendo ser anulado, porque inconstitucional e ilegal: Acórdão proferido em 23.10.2001, pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos autos de recurso que correram seus termos sob o n.º 5448/01; Acórdão proferido em 12.03.2002, pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos autos de recurso que correram seus termos sob o n.º 5575/01; Acórdão proferido em 28.05.2002, pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos autos de recurso que correram seus termos sob o n.º 6018/01; Acórdão proferido em 20.04.2004, pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos autos de Recurso que ali correm termos sob o n.º 01256/03;

VIII. A questão em apreço nos autos respeita à apreciação da legalidade ou ilegalidade de um tributo designado como "taxa" cobrado anualmente à ora Recorrente por parte do Município de Lisboa pela ocupação do subsolo concelhio com as condutas, depósitos e tubagens que aquela utiliza para prestar o serviço público de distribuição de gás natural, ao abrigo do Contrato de Concessão celebrado com o Estado Português em 16.12.1993;

IX. A douta Sentença recorrida considerou erroneamente que os tributos em causa têm a natureza de taxas, sendo as mesmas legais e indeferindo o pedido da sua anulação.

X. Para fundamentar a sua decisão, o Mmo. Tribunal a quo considerou que o tributo liquidado estava conexionado com a utilização de terrenos no domínio público, considerando ainda que a colocação de condutas e tubos no subsolo consubstanciava uma utilização individualizada deste, nos termos

do n.º 2 do art. 4º da L.G.T., e como tal, seria de concluir que os tributos liquidados tinham a natureza de taxas, tendo cobertura legal na alínea c) do n.º l do art. 19º da Lei das Finanças Locais.

XI. Com o devido respeito, que é muito, tais considerações assentam numa errada caracterização e qualificação dos factos, o que resultou na incorrecta e insuficiente interpretação dos conceitos e normas jurídicas aplicáveis.

XII. Em primeiro lugar, a caracterização dos limites do direito de propriedade do Município face ao subsolo não se resume ao previsto no art. 1344º n.º l do Código Civil.

XIII. As situações jurídicas dominiais locais resultam das atribuições municipais concretas e onde não há atribuições ou competências da autarquia, não se justifica o domínio público local.

XIV. Por via do Contrato de Concessão celebrado entre a ora Recorrente e o Estado Português, não foi atribuída qualquer competência ao Município de Lisboa no que respeita à instalação e manutenção dos depósitos, tubagens e condutas de distribuição do gás natural.

XV. A responsabilidade pelas despesas relativas a instalação, manutenção, reparações e eventuais alterações à rede do gás foi contratualmente atribuída à GDL, S.A.

XVI. Constituindo obrigação da concessionária perante o concedente o dotar-se de todas as infraestruturas e outros meios necessários, em cada momento, à exploração da concessão e promover a respectiva implantação, a cedência e utilização dos bens públicos municipais não poderiam ficar dependentes da vontade discricionária da respectiva autarquia, sob pena de ficar em risco o cumprimento das obrigações contratuais em causa.

XVII. Como tem considerado o Venerando Tribunal Constitucional, nomeadamente no seu Acórdão 558/98, de 29 de Setembro (D.R. II, 11.11.98, 16044):

"a diferença específica entre imposto e taxa se situa na existência ou não de um vínculo sinalagmático que é apontado à segunda. Assim, o encargo característico das taxas representa como que (...) o preço do serviço ou da prestação de um serviço ou actividade públicas ou de uma utilidade de que o tributado beneficiará", ou no Acórdão 357/99, de 15 de Junho (D.R., II, 02.03.2000, 4255) onde se pode ler "como traço fundamental definidor do conceito de imposto e na sua diferenciação com o de taxa, o de unilateralidade (...) em contraste com a bilateralidade caracterizadora de taxa".

XVIII. Ora, a bilateralidade e o vínculo sinalagmático inexistem, de todo em todo, no caso concreto dos autos em apreço.

XIX. Todavia, por outro lado, o carácter bilateral e sinalagmático do conceito de "taxa" poderá ser insuficiente para permitir uma solução que leve em conta todos os factos e circunstâncias jurídicas do caso em apreço.

XX. O conceito de taxa implica também o preenchimento de diversos pressupostos cumulativos, como a existência de uma contraprestação directa e específica por parte da autarquia, em benefício do munícipe, proporcional à vantagem concedida, sendo susceptível de avaliação monetária;

XXI. Não se verifica o preenchimento qualquer um destes requisitos no caso em concreto.

XXII. Em primeiro lugar, à ocupação do subsolo pelos depósitos, condutas e tubagens da GDL, S.A. não corresponde qualquer contraprestação directa, específica e em beneficio da ora Recorrente por parte do Município, uma vez que este não procedeu ao planeamento, implantação ou conservação e tratamento do referido equipamento.

XXIII. Em segundo lugar, não basta a ocupação do subsolo concelhio para legitimar a imposição de uma taxa, impondo-se a necessidade de utilização individualizada do mesmo.

XXIV. No caso em apreço, não se verifica a utilização individualizada de bens do domínio público por parte da GDL, S.A, sendo certo que o beneficiário da actividade da ora Recorrente é o próprio munícipe.

XXV. A GDL, S.A. apenas ocupa e utiliza bens dominiais para a instalação e funcionamento de um serviço público que visa a satisfação de necessidades colectivas, enquanto objecto de Contrato de Concessão celebrado com o Estado Português em 16.12.1993.

XXVI. E ainda, à ocupação de depósitos, tubagens e condutas da GDL, S.A. no subsolo concelhio também não pode corresponder qualquer avaliação monetária, uma vez que a mesma é simplesmente indeterminável, quer pelo critério valorativo baseado nas vantagens auferidas pela GDL, S.A, quer pelo critério fundado no custo do serviço prestado.

XXVII. Conforme a visão perfilhada pelos 4 (quatro) doutos Acórdãos proferidos pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, as quantias que o Município pretende cobrar a título de abertura de valas e utilização do subsolo não podem ser qualificadas como taxas, por extravasarem os limites delimitadores dessas figuras.

XXVIII. Estando em causa um serviço público concedido pelo Estado aos consumidores, a cedência e utilização dos bens públicos municipais não podem ficar dependentes da vontade discricionária da respectiva autarquia, sob pena de ficar em risco o cumprimento das obrigações contratuais em causa...

XXIX. Por outro lado, não se poderia admitir que o Estado que outorgou a Concessão, viesse posteriormente sujeitá-la a licenciamento, por via do licenciamento da ocupação do subsolo -dada a plena validade e eficácia no Ordenamento Jurídico de:

o n.º 3, alínea b) do art. 13 do D.L. n.º 374/89, de 25 de Outubro;
as Bases XXXIV e XXXV anexas ao D.L. n.º 33/91, de 16 de Janeiro;
a Cláusula 25ª, n.º 2, alínea a) do Contrato de Concessão.

XXX. Ainda nos termos da cláusula 23ª do Contrato de Concessão, foi atribuído à ora Recorrente o direito de utilizar os bens do Estado e as demais porções dos seu domínio público para a implementação do projecto de distribuição de gás natural.

XXXI. Não faz por isso qualquer sentido que a Autarquia pudesse exigir o pagamento de uma "licença-taxa" pela ocupação do subsolo, quando tal direito de utilização já havia sido atribuído à ora Recorrente pelo Estado Português.

XXXII. Se é certo que 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, e que a colocação de condutas e tubos no subsolo impossibilita utilizar o mesmo espaço para outras finalidades, por outro lado tal fica prejudicado no caso concreto dos autos, uma vez que não é toda a ocupação que legitima a imposição de taxas. A taxa pressupõe uma utilização individualizada de bens semi-públicos: uma utilização que satisfaça, além das necessidades colectivas, necessidades individuais, isto é, necessidades de satisfação activa, necessidades cuja satisfação exige a procura das coisas pelo consumidor.

XXXIII. Assim sendo, não basta a ocupação do subsolo concelhio pelos depósitos, tubagens e condutas da GDL, S.A. para legitimar a imposição de uma taxa por ocupação da via pública, sendo imperativo que tal utilização satisfaça uma necessidade individualizada daquela entidade. E, louvando-se a Recorrente na mesma a fundamentação utilizada nos doutos Acórdãos ora juntos como Docs. n.º 1, n.º 2, n.º 3 e n.º 4: "No caso concreto em apreço verifica-se, precisamente, a ausência dessa utilização individualizada de bens do domínio público. Com efeito, não se trata (...) de uma utilização para satisfação de necessidades individuais da GDP. O que se verifica é a ocupação e utilização de bens dominiais para a instalação e funcionamento do serviço público; Trata-se de bens públicos que são utilizados na sua função própria de satisfação de necessidades colectivas que é a existência de uma rede de distribuição de gás natural (independentemente da procura que ela venha a ter e sem que possa individualizar quem e em que medida poderá individualmente vir a usufruir das utilidades por ela proporcionadas

XXXIV. As licenças em causa não eram necessárias, nem exigíveis, nunca tendo sido sequer pedidas ou emitidas (!).

XXXV. No caso em concreto, o interesse e o serviço público em causa sobrepõem-se aos poderes de administração e disposição por parte do Município relativamente à porção do subsolo necessária à instalação das infra-estruturas da distribuição do gás natural e nos termos do Decreto-Lei n.º 374/89, de 25 de Outubro, que aprovou as bases gerais da concessão a título contratual, o Município ficou privado de exercer tais poderes.

XXXVI. O tributo exigido pelo Município à ora Recorrente, não só é abusivo como inconstitucional (Cfr. Acórdãos proferidos pelo Tribunal Central Administrativo em 23.01.2001, 12.03.2002, 28.05.2002 e 20.04.2004 e ainda Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 02.06.1999 a propósito de uma questão semelhante).

XXXVII. Na verdade, à ocupação do subsolo pelos depósitos, condutas e tubagens da GDL, S.A. não corresponde qualquer contraprestação directa, específica e em beneficio da ora Recorrente por parte do Município, uma vez que este não procedeu ao planeamento, implantação ou conservação e tratamento do referido equipamento.

XXXVIII. Sendo certo que, como se disse, o beneficiário final é o próprio munícipe e que quem está obrigado originariamente à realização do serviço público é o Estado Português concedente.

XXXIX. Por outro lado, e conforme referido nos diversos Acórdãos proferidos pela Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, não existe qualquer utilização individualizada de bens do domínio público por parte da GDL, S.A. Ao invés, o que se verifica é a ocupação e utilização de bens dominiais para instalação e funcionamento de um serviço público, objecto de Contrato de Concessão celebrado com o Estado Português em 16.12.1993.

XL. E, por último, à ocupação de depósitos, tubagens e condutas da GDL, S.A. no subsolo concelhio não pode corresponder qualquer avaliação monetária.

XLI. Entende a ora Recorrente que o tributo exigido consiste antes num verdadeiro imposto, abusivamente cobrado pelo Município de Lisboa, que não possui competência para a criação de tais tributos, nos termos da alínea i) do n.º l do art. 165º da Constituição da República Portuguesa.

XLII. Conforme os doutos Acórdãos proferidos pelo Tribunal Central Administrativo em 23.01.2001, 12.03.2002, 28.05.2002 e 20.04.2004: "Estando o poder tributário dos municípios limitado ao estabelecimento de taxas, as liquidações efectuadas têm de se haver como ilegais".

XLIII. Deverá portanto a douta Sentença recorrida ser revogada.

E contra-alegou a Câmara Municipal de Lisboa, concluindo por sua vez:

I. Verifica-se unanimidade acerca da natureza do tributo em causa [devidos por concessão de licenças de ocupação da via pública por motivo de obras e por ocupação ou utilização do subsolo municipal], na hodierna jurisprudência [acórdãos n.º 648/06 do STA, 1223/06 e 94/07 (estes últimos de 9 de Maio de 2007) e ainda o acórdão do TCA Sul, proferido no processo n.º 1859/07 em 26 de Junho de 2007, a que acrescem os acórdãos do TC n.º 365/2003 e 354/2004], evidenciando ser a sentença recorrida a mais justa e adequada.

II. A determinação sobre a natureza dos tributos, no caso vertente não oferece dúvidas, trata-se de uma taxa, pois o carácter sinalagmático decorre do facto de existir uma correspectividade entre a prestação que é paga e a utilização do domínio municipal, consubstanciada na utilização do subsolo onde as condutas foram colocadas.

III. Verifica-se a utilização pela recorrente do domínio público na vertente do seu subsolo, consubstanciando uma utilização individualizada, pois não será possível utilizar o mesmo espaço para outras finalidades de interesse público.

IV. O subsolo encontra-se no âmbito do domínio público municipal, nos termos da alínea c) do art. 19.º da Lei das Finanças Locais.

V. A correspondência sinalagmática que indubitavelmente se verifica é meramente traduzida numa equivalência jurídica, concepção que se mantém no recente Regime Geral das Taxas [aprovado pela Lei 53-E/06 de 29 de Dezembro, que entrou em vigor já em 1 de Janeiro de 2007].

VI. Ainda assim, não é possível afirmar que inexista proporção entre a quantia liquidada e o benefício que a utilização individualizada lhe proporciona, pois, como reiteradamente explicitámos, concomitante com a satisfação do interesse público, a recorrente satisfaz os seus interesses privados.

VII. A recorrente apresenta uma interpretação imprópria e datada, centrando a desnecessidade de correspectividade da sua parte no uso individualizado do subsolo municipal, pelo facto de ter celebrado um contrato de concessão com o Estado.

VIII. A compreensão da situação perpassa por distinguir dois planos, uma coisa é a garantia da realização do interesse público, que exige que seja permitida a utilização de bens públicos municipais, outra coisa é a utilização ser onerada por uma taxa [o uso privativo do domínio público exige naturalmente o correspondente pagamento de taxas], por se tratar igualmente da satisfação de um interesse privado da GDL, SA.

IX. A ausência de qualquer previsão legal ou contratual onde consta isenção do pagamento da taxa em causa, implica que a recorrente deva conformar a sua conduta com as normas exigíveis, no estrito cumprimento dos princípios da igualdade e imparcialidade, procedendo ao pagamento das taxas em apreço.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que a sentença se mostra conformada com jurisprudência uniforme quer do Tribunal Constitucional quer do Supremo Tribunal Administrativo, que cita, "no sentido da classificação, como taxa, do tributo cobrado pela utilização do subsolo de domínio público municipal", sendo que "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, limitada a possibilidade de utilização desse subsolo para outras actividades de interesse público. 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".

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) Com base nas certidões de dívidas com os n.ºs 1504806, 1504807, 1504808 e 1504809, datadas de 13/10/1995 foi instaurado na Câmara Municipal de Lisboa a execução fiscal n.º 15571/95 à oponente para a cobrança coerciva de dívidas relativa a taxa de ocupação de via pública com tubagens de gás existentes no subsolo, referentes aos anos de 1994 e 1995, no montante total de 379.150.000$00, cujo prazo limite de pagamento terminou em 31/07/1995 (Cfr. documentos a fls. 2 a 15 do Processo Executivo).

B) Em 20/11/1995 foi instaurado o processo executivo contra a oponente relativo às dívidas mencionadas na alínea anterior, (cfr. documento a fls. l do Processo Executivo).

C) Em 23/11/1995 o 5º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª instância de Lisboa citou a oponente (cfr. documento a fls. 17 dos autos de execução fiscal).

D) Em 14/12/1995 foi emitida a certidão de citação (cfr. documento a fls. 18 dos autos de execução fiscal).

E) Em 09/02/1998 a oponente entregou garantia bancária emitida pelo Banco Fonseca & Burnay SA, no montante de 762.869.830$00, destinada a caução do processo de execução n.º 15571/95 (cfr. documento a fls. 96 do processo de execução fiscal).

F) Em 07/07/1989, pelo DL n.º 226/89 a sociedade "Petroquímica e Gás Portugal EP" adoptou a forma de sociedade anónima de capitais maioritariamente públicos, designando-se "GDP Gás de Portugal SA".

G) Em 16/12/1993 e ao abrigo do DL n.º 374/89 de 25/10 foi outorgado entre o Estado Português e a "GDP Gás de Portugal SA" o contrato de concessão que teve por objecto a concessão da exploração, em regime de serviço público, da rede de distribuição regional de gás natural, na área de Lisboa, bem como a respectiva construção e instalação das obras e dos equipamentos necessários, incluindo a conversão para gás natural da rede de distribuição de gás da cidade nos termos da lei e das cláusulas constantes do mesmo.

H) Nos termos da cláusula 23 no n.º l e 2, tem como epígrafe "Utilização do domínio público" prevê para a concessionária o direito de utilizar os bens do Estado e as porções do seu domínio público de que necessite, designadamente espaços e vias públicas, caminhos e cursos de água, e os terrenos ao longo dos caminhos de ferro e quaisquer vias de comunicação, para implantação do empreendimento e exploração do serviço e nas condições mais favoráveis em que a sua cedência ou a do respectivo uso possa ser feita de acordo com a lei aplicável, mediante aprovação ministerial dos respectivos projectos ou de despacho formulado.

I) A sociedade "GDP Gás de Portugal SA", tendo por base um processo de reestruturação no sentido de a transformar numa sociedade gestora de participações sociais, foi aprovado pelo DL n.º 135/95 de 06/06, que no art. 8.º n.º l consagra que "A GDP ficou autorizada a transmitir a sua posição contratual no contrato de concessão da rede de distribuição de gás natural de Lisboa, celebrado com o Estado Português em 16 de Dezembro de 1993, de acordo com as bases de concessão de exploração das redes de distribuição regional de gás natural (...), para a nova sociedade a constituir cujo objecto social principal consista na obtenção, armazenagem e distribuição de gás combustível canalizado."

J) Por acta de 30/06/1995, a sociedade "GDL Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA", ora oponente, à qual a sociedade "GDP Gás de Portugal SA" cedeu por escritura de 15/09/1995 a posição contratual que detinha no contrato de concessão da rede de gás natural de Lisboa, celebrado com o Estado.

K) Em 22/01/2002 o oponente deduziu a presente oposição (Cfr. fls. 2 dos autos).

Vejamos, pois:

A questão dos autos - a da natureza do tributo cobrado pela utilização do subsolo do domínio público municipal - pode, hoje, considerar-se esgotada a nível jurisprudencial.

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 nº.s 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.

Assim, há que determinar se a ocupação do subsolo pela opoente, nos preditos termos, consubstancia, ou não, uma utilização individualizada deste e no próprio interesse da impugnante.

Ora, a resposta só pode ser afirmativa, uma vez que, mantendo a recorrente "essa utilização, não será possível utilizar o mesmo espaço para outras finalidades, ficando, assim, limitada a possibilidade de utilização desse subsolo para outras actividades de interesse público".

"O facto de a [opoente] 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".

Cfr. o acórdão do STA de 13 de Abril de 2005, recurso n.º 01339/04.

Cfr., ainda, os acórdãos do Tribunal Constitucional n.os 365/2003 e 366/2003, de 14 de Julho de 2003, 354/2004 e 355/2004, de 19 de Maio de 2004, e 396/2006 de 28 de Junho de 2006,

e do STA de 17 de Novembro de 2004 - recursos n.º 650/04 e 654/04, de 13 de Abril de 2005 - recurso n.º 1339/04, de 27 de Abril de 2005 - recurso n.º 1338/04, de 9 de Maio de 2007 - recursos n.º 648/06, 1223/06 e 94/07.

É, assim, de concluir, como o Ministério Público, que, "neste contexto, as normas regulamentares que constituem suporte jurídico das liquidações das taxas, de cujo incumprimento da obrigação de pagamento resultaram as dívidas exequendas (artigo 16.º, n.º 16, alíneas *a*) e *b*), da Tabela de Taxas, Licenças e outras Receitas Municipais do Município de Lisboa) não enfermam de inconstitucionalidade orgânica por violação do princípio da legalidade fiscal na sua dimensão de reserva material de lei (artigo 103.º, n.º 2, da Constituição – revisão de 2001) ou de reserva relativa de lei da Assembleia da República (artigo 165.º, n.º 1, alínea *i*), da Constituição - revisão de 2001)".

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 9 de Outubro de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino.*

Acórdão de 9 de Outubro de 2008.

Assunto:

Reclamação de créditos. Improcedência manifesta. Garantia real.

Sumário:

É manifestamente improcedente a reclamação de créditos na qual o próprio reclamante convém que não goza de garantia real sobre os bens penhorados.

Processo n.º: 502/08-30.
Recorrente: Hidromac, Sociedade de Projectos e Construções Óleo - Hidráulicas e Pneumáticos, Lda.
Recorrido: Metalobarbeita - Fabrico e Comércio de Máquinas e Ferramentas, Lda.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 "Hidromac, Sociedade de Projectos e Construções Óleo-Hidraúlicas e Pneumáticos, L.da" vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, a decidir que «não o tendo feito antes, rejeito agora a presente reclamação de créditos».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

I. A Recorrente era credora com garantia real da Metalobarbeita-Fabrico e Comércio de Máquinas e Ferramentas, Lda., tendo registado a seu favor penhora sobre diversos veículos automóveis de que esta era proprietária.

II. A Administração Fiscal teve conhecimento que a Recorrente era credora com garantia real, pela certidão de ónus, pelo que cumpriu o artº 239º do CPPT, ou seja citou a Recorrente para reclamar créditos, o que esta fez.

III. No entanto, quando remeteu o processo ao tribunal não o instruiu devidamente, isto é, não juntou certidão onde constava a penhora anterior da Recorrente.

IV. Pelo que, a sentença recorrida ao não admitir os créditos reclamados, por não ter sido feito prova de que era credora com garantia real, violou aquele preceito, sendo tal falta imputável não à Recorrente, mas à Administração Fiscal.

V. Aliás, se a Recorrente não tivesse garantia real, nem sequer seria citada pela Administração fiscal, como o foi (neste sentido vide art.º 240º, n.º 3 do CPPT).

Termos em que deve ser alterada a decisão recorrida, sendo admitidos e graduados os créditos da Recorrente.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Lendo-se a reclamação de créditos de fls. 5-8, apura-se que, a Recorrente, para além de nada provar, nem sequer alega que os seus créditos sejam de garantia real, nem que, na acção executiva referida no n.º 9 da petição, tenha sido efectivada a penhora.

Ora, sendo assim, na decisão recorrida fez-se boa aplicação da lei, pelo que há que a confirmar, assim se negando provimento ao recurso.

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 os créditos reclamados em foco devem, ou não, ser admitidos a reconhecimento e graduação nos presentes autos de reclamação de créditos.

2.1 A sentença recorrida apresenta o seguinte teor integral, *ipsis verbis*.

"Hidromac, Sociedade de Projectos e Construções Óleo-Hidraúlicas e Pneumáticos, Lda", com sede na Maia, doravante Reclamante, reclamou créditos no âmbito do processo de execução fiscal instaurado à executada "Metalobarbeita", créditos esses respeitantes a vendas de vários artigos, alegadamente tituladas por facturas.

Acontece que a Reclamante não apresentou qualquer prova relativa às vendas e facturas, nem da acção executiva que disse correr no Tribunal Judicial da Maia."

E, ainda que assim não fosse, a Reclamante não demonstrou que tenha garantia real sobre qualquer dos bens penhorados na execução fiscal.

Sendo certo que a Reclamante foi citada nos termos dos arts. 239º do CPPT (Cf. alínea 20 do PA apenso), a verdade, é que a Reclamante não alegou, nem provou, está investida de garantia real, conforme exigem os artigos 240º, n.º 1 do CPPT, e 865º, n.º 1 do Código Proc. Civil.

A reclamante não tem consignação de rendimentos, penhor, hipoteca, privilégio creditório especial, direito de retenção, arresto não convertido em penhora ou penhora noutra execução para poder vir ao processo de execução fiscal reclamar créditos. A Reclamante também não alegou, nem provou, ter penhora com registo anterior à da exequente (FP), atento o previsto no artigo 822º do Código Civil.

Ora, não gozando o alegado crédito da Reclamante de garantia real, não se pode admitir a presente reclamação de créditos, face ao previsto nos artigos 240º, n.º 1 do CPPT, e 865º, n.º 1, do CPC.

Ante o exposto, não o tendo feito antes, rejeito agora a presente reclamação de créditos.

Custas pela Reclamante, atento o previsto nos artigos 446º, n.º 1 do CPC, "ex vi" artº 2º, alínea c), do CPPT, e 73º A, n.º 2, do CCJ.

2.2 De acordo com o disposto no artigo 240.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, «*Podem reclamar os seus créditos no prazo de 15 dias após a citação nos termos do artigo anterior os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados*».

Assim, a titularidade «*de garantia real sobre os bens penhorados*» é *conditio sine qua non* imposta pela lei para a reclamação de créditos em processo executivo.

No caso *sub judicio*, a ora recorrente, ela própria, afirma «não ter sido feito prova de que era credora com garantia real» – cf. a conclusão IV deste recurso (onde a ora recorrente diz, surpreendentemente, que é «tal falta imputável» à Administração Fiscal).

Aliás, logo na petição inicial, a reclamante, ora recorrente, desenvolve de forma muito clara que não é titular de garantia real sobre os bens penhorados nos autos de execução fiscal a que a presente reclamação de créditos diz respeito.

Por isso, sem necessidade de mais alargados considerandos, diremos que, de acordo com o disposto no citado n.º 1 do artigo 240.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, não pode a ora recorrente pretender que os seus alegados créditos sejam admitidos a obter reconhecimento e graduação nos presentes autos de reclamação de créditos.

Razão por que deve ser mantida a sentença recorrida que decidiu neste pendor.

E, então, havemos de concordar que é manifestamente improcedente a *reclamação de créditos* na qual o próprio reclamante convém que não goza de *garantia real sobre os bens penhorados*.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.
Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

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

Acórdão de 9 de Outubro de 2008.

Assunto:

Prescrição. Dívidas à Segurança Social. Lei nº. 28/84 de 14/8. Interrupção da prescrição. Processo de falência. Paragem do processo. Ampliação da matéria de facto – art. 729º, 3, do CPC.

Sumário:

I — Com a instauração de execuções em 1995 e 1996 por dívidas à Segurança Social dos anos de 1994 e 1995, interrompeu-se a respectiva prescrição.
II — Tendo sido as execuções avocadas pelo processo de falência, em 1995 e 1996, o prazo prescricional continua interrompido, a menos que o processo de falência – ele próprio – tenha estado parado por mais de um ano por causa não imputável ao executado.
III — Não constando do processo elementos que permitam saber se ocorreu ou não essa paragem, impõe-se ordenar a ampliação da matéria de facto.
IV — Tendo os processos executivos estado parados por mais de um ano, mais concretamente desde a data da sua devolução à repartição de finanças (13.05.2003) até 23.03.2005, por culpa não imputável ao contribuinte, tal facto não tem qualquer relevo, uma vez que no domínio da lei nova (LGT) a instauração da execução não é causa interruptiva da prescrição.

Processo nº.: 552/08
Recorrente: Fazenda Pública
Recorrido: Alberto José de Castro Carvalho Araújo
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa

ACÓRDÃO

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

1. **ALBERTO JOSÉ DE CASTRO CARVALHO ARAÚJO**, identificado nos autos, opôs-se, junto do TAF de Braga, a uma execução fiscal que contra ele reverteu.

Alegou prescrição das dívidas exequendas, inexistência de responsabilidade tributária e ilegitimidade do oponente, pagamento das dívidas ou parte delas através do produto de venda da massa falida da originária devedora e falência pessoal do oponente.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou as dívidas prescritas.

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. Foram instaurados pelo Serviço de Finanças de Braga 2 (SF), os processos de execução fiscal nºs 3425199501016091, 3425199601012606; 3425199601002341 e 3425199601017462, por dívidas ao Centro Regional de Segurança Social do Norte -Serviço Sub-Regional de Braga dos anos de 1994 e 1995, da devedora originária "JOSE ALBERTO CARVALHO ARAUJO, S.A.".

II. Verificada a inexistência de bens da executada originária foram os processos de execução fiscal revertidos contra os responsáveis subsidiários.

III. O revertido e aqui oponente apresentou em 09.05.2006 a presente oposição, invocando como fundamentos, entre outros, a prescrição das dívidas.

IV. A Mm. Juiz "a quo" pronunciou-se sobre a questão da prescrição tendo entendido que as dívidas, em causa nos presentes autos, se encontravam prescritas.

V. A Fazenda Pública, entende, que a Mm Juiz não levou em linha conta na douta decisão ora recorrida todos os factos relevantes para a apreciação da questão da prescrição, nomeadamente a avocação dos processos de execução fiscal ao Processo de Falência da sociedade devedora originária dos tributos.

VI. No que se refere às contribuições para a Segurança Social, o prazo de prescrição de 10 anos estava previsto no art. 14º do D.L. n. 103/80 de 9 de Maio e art. 53º, n. 2 da Lei n. 28/84 de 14 de Agosto. Prazo que foi encurtado para 5 anos por força do disposto no art. 63º, n. 2 da Lei n. 17/2000 de 8 de Agosto, regime que se manteve na lei n. 32/2002 de 20 de Dezembro (art. 49º), bem como na actual lei de Bases da Segurança Social (Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro - art. 60º, n. 3).

VII. Ora, de acordo com o art. 297º do Código Civil «a lei que estabelecer (...) um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.».

VIII. Assim, para que o novo prazo de prescrição mais curto de cinco anos fosse aplicado, teríamos que contar esse prazo não a partir do ano seguinte ao do facto tributário, mas a partir da data da entrada em vigor deste diploma legal (04/02/2001, nos termos determinados no seu art. 119º).

IX. Ora, tendo em conta o referido, teremos que analisar se ocorreu a prescrição das dívidas, objecto dos presentes autos, ao abrigo do prazo prescricional de 10 anos previsto no D.L. n. 103/80 de 9 de Maio e na Lei n. 28/84 de 14 de Agosto, pelo que, a prescrição ocorreria em 2004.01.01 para as dívidas referentes ao ano de 1993, e em 2006.01.01 para as dívidas referentes ao ano de 1995.

X. Acontece, porém, que a contagem daquele prazo é influenciada por factos que a lei configura como causas de interrupção e/ou suspensão. Como causa interruptiva da contagem daquele prazo, o n.º 3 do art. 34.º do CPT, indica, entre outras, a instauração da execução fiscal.

XI. Assim, constata-se que com a instauração dos processos executivos interrompeu-se o prazo de prescrição, nos termos do art. 34º, n. 3 do CPT.

XII. Estabelecendo ainda o referido normativo que esse efeito interruptivo cessa se o processo estiver parado, por facto não imputável ao executado, por mais de um ano, somando-se, nesse caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação, isto é converte-se aquela causa de interrupção em suspensão, o que aconteceu nos presentes autos.

XIII. Verifica-se, por outro lado, que antes de decorrido o prazo de prescrição das dívidas os processos de execução fiscal em análise nos presentes autos, foram avocados pelo Tribunal Judicial em que correu termos o Processo de Falência da sociedade devedora originária dos tributos.

XIV. É entendimento da Administração Tributária que a avocação das execuções àquele processo falimentar suspendeu a contagem do prazo de prescrição, atento o disposto no art. 264º do CPT (actual 180º do CPPT) e, bem assim, ao preceituado no art. 29º, n. 1 do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e da Falência (CPEREF) e actual art. 100º do actual Código da Insolvência e da Recuperação de Empresa (CIRE), uma vez que, a não tramitação das execuções por força da avocação ou da sustação ocorre por imperativo legal.

XV. Aliás, não poderá ser outro o entendimento aceite, sob pena de se penalizar injustificadamente o credor, uma vez que o mesmo esteve, por facto que não lhe pode ser imputável, por resultar da lei, impedido de prosseguir com a execução.

XVI. Constatando-se que os processos de execução fiscal foram remetidos pelo órgão da execução fiscal ao Tribunal Judicial em 13.03.1995 (PEF n. 3425199501016091) e 25.09.1996 (restantes processos executivos) e foram devolvidos por aquele tribunal em 13.05.2003, ocorreu um período de suspensão que totaliza 8 anos e 2 meses, e 6 anos, 7 meses e 18 dias, respectivamente.

XVII. Assim, e tendo em conta as referidas causas de interrupção e suspensão referidas, a prescrição das dividas é imperioso que se conclua pelo não decurso do prazo de prescrição das dívidas exequendas.

XVIII. Ainda que se entenda que a avocação pelo tribunal judicial e a consequente sustação dos processos executivos ora em análise não determina a suspensão da contagem dos respectivos prazos prescricionais sempre se teria que concluir que não decorreram os prazos de prescrição, porquanto

XIX. E de acordo com o preceituado no n. 3 do art. 34º do CPT, a instauração da execução fiscal interrompe a contagem do prazo prescricional, estabelecendo ainda que esse efeito interruptivo cessa se o processo estiver parado, por facto não imputável ao executado, por mais de um ano, somando-se, nesse caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até â data da autuação, ou seja, convertendo-se aquela causa de interrupção numa espécie de suspensão.

XX. Ora, no caso em apreço, como se referiu, após a instauração dos PEF as execuções fiscais foram avocadas ao processo falimentar antes que houvesse decorrido um ano sobre as datas das instaurações dos vários PEF.

XXI. Assim, apenas se poderá considerar que aqueles PEF se encontraram parados por período superior a um ano por causa não imputável ao executado em 14.05.2004, isto é, um ano após a devolução dos processos executivos ao órgão da execução fiscal.

XXII. E em virtude de tal paragem dos processos dever-se-á, em cumprimento do determinado na parte final do n. 3 do art. 34º do CPT, somar o tempo decorrido até â data da ocorrência da causa interruptiva - instauração dos PEF - com o tempo que decorrer após tal paragem - no caso em apreço, o tempo decorrido após 14.05.2004.

XXIII. Da realização de tais operações conclui-se não haverem decorrido os prazos de prescrição dos referidos tributos.

XXIV. Face ao exposto, e salvo o devido respeito por opinião contrária, entende a Fazenda Pública que, ao contrário do decidido pela Mm Juiz "a quo" na douta sentença recorrida, não ocorreu a prescrição das dívidas em causa nos presentes autos.

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. Foram deduzidas execuções fiscais, em 23.09.1995, proc. n. 3425-199501016091 contra a originária devedora José Alberto Araújo, S.A, por dívidas proveniente de contribuições à Segurança Social, referente aos meses de Março a Junho de 1994, no valor total de 86.243.20 €;

2. O processo n. 3425199601012606 foi instaurado a 13.06.1996 por dívidas de contribuições à Segurança Social, de referente aos meses de Janeiro a Março de 1995, no valor total de 34 093.08 €;

3. O processo n. 34251996002341 foi instaurado a 08.03.1996, por dívidas de contribuições à Segurança Social, referente aos meses de Julho de 1990 e Outubro de 1994, no valor de 8.665.56 € e 11.416.37 €, respectivamente;

4. O processo n. 34251996010 117462 foi instaurado a 08.03.1996, por dívidas de contribuições à Segurança Social, referente aos meses de Abril a Julho de 1995, no valor total de 57.936.88 €;

5. A executada originária foi declarada falida por sentença de 15 de Maio de 1996, a qual transitou em julgado e 04.06.1996 (fls. 10 do PEF apenso);

6. Os autos foram avocados pelo Tribunal Judicial em 13.03.1995 e 25.09.1996 e devolvidos ao Serviço de Finanças em 13.05.2003 (fls.9 e 11 do PEF apenso);

7. Em 23.03.2005, os Serviços de Finanças iniciaram as diligências para cobrança das dívidas exequenda contra os responsáveis subsidiários;

8. Em 10.01.2006 o oponente foi notificado do projecto de despacho de reversão, bem como para exercer o direito de audição (fls. 11 a 14 dos autos);

9. Por despacho de 29.03.2006, a dívida foi revertida contra o oponente, no valor de 198 355.11 € (fls. 25 do PEF);

10. Os autos estiveram parados desde 13.05.2003 (data em que foram devolvidos ao Serviço de Finanças) a 23.03.2005 (data da emissão do mandado de penhora);

11. O oponente foi citado da reversão em 03.04.2006, tendo sido deduzida a oposição em 09.05.2006.

3. Está em causa, neste recurso, unicamente a prescrição das dívidas à Segurança Social.

Mas há, desde já, uma importante ressalva a fazer: Na verdade, apesar da recorrente se reportar à decisão prescricional, no seu todo, o certo é que a dita recorrente não aborda a dívida de 1990 (mês de Julho de 1990), no valor de € 8.665,56 – ponto 3 do probatório.

Reporta-se, isso sim, às dívidas dos anos de 1994 e 1995.

Daí que se tenha que entender que, no tocante à dívida de 1990, a mesma não faz parte do objecto do recurso, pelo que a prescrição desta dívida, assim decidida, não é posta em causa.

Aliás, lendo-se quer as alegações de recurso, quer as respectivas conclusões não há qualquer referência expressa à dívida de 1990, nem obviamente qualquer alegação tendente a demonstrar que tal dívida não se encontra prescrita.

Daí que o Tribunal tenha apenas que abordar a alegada prescrição das restantes dívidas.

Como bem refere o Mm. Juiz *a quo* aplicava-se à data a Lei n. 28/84, de 14/8, que previa, no seu art. 53º, 2, que as Contribuições à Segurança Social prescreviam no prazo de 10 anos.

Disposição correspondente à do art. 34º do CPT, esta para as obrigações tributárias.

Ora, este normativo, no seu n. 2, determinava que o prazo prescricional se contava desde o início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário.

Fazendo aplicação desta disposição à hipótese dos autos, temos que o início do prazo prescrição se conta a partir de 1 de Janeiro de 1995 e 1 de Janeiro de 1996.

Porém em 23/9/95 foi instaurado processo de execução fiscal por dívidas referentes aos meses de Março a Junho de 1994.

Em 13/6/96 foi instaurado processo executivo por dívidas referentes aos meses de Janeiro a Março de 1995.

Em 8/3/96 foi instaurado processo executivo referente aos meses de Julho de 1990 e Outubro de 1994.

Em 8/3/96 foi instaurado processo executivo referente aos meses de Abril a Julho de 1995.

Isto significa que se interromperam nessas datas os prazos prescricionais.

Entretanto os processos foram avocados pelo Tribunal Judicial em 13/3/95 e 25/9/96 (tendo sido proferida sentença de declaração de falência em de 15 de Maio de 1996, a qual transitou em julgado e 04.06.1996), sendo os processos executivos devolvidos aos serviços de Finanças em 13/5/2003.

Quer isto dizer que desde a instauração dos processos executivos e até à devolução dos autos aos serviços de finanças) o prazo prescricional não correu, face ao disposto no art. 264º do CPT, comple-

mentado com o art. 29º, n. 1, do DL n. 132/93, de 23/4 (CPEREF), tendo em conta obviamente que os processos executivos, em si mesmos, não estiveram parados.

A menos que o processo de falência – ele próprio – tenha estado parado por mais de um ano por causa não imputável ao executado.

Há ainda que ter eventualmente em atenção o disposto nos artºs 29º, n. 2, e 53º do referido CPEREF, pois poderá ainda ter de considerar-se a suspensão do prazo daí resultante.

O que, como veremos depois, deverá ser convenientemente averiguado, através da pertinente ampliação da matéria de facto, a ordenar nos termos do art. 729º, 3, do CPC.

Mas os processos executivos estiveram parados desde 13/5/2003 até 23/3/2005 – ponto 10 do probatório.

Que consequências para o prazo prescricional?

Nenhumas.

Isto porque, no domínio da lei nova (LGT) a instauração da execução não é causa interruptiva de prescrição.

Quer isto dizer que, no domínio da lei antiga (Lei n. 28/84, de 14/8), o prazo prescricional continua interrompido, apesar da sobredita paragem.

A menos que, como dissemos, o processo de falência tenha estado parado por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte.

Certo que a Lei n. 17/2000, de 8/8 (que entrou em vigor em 5/2/2001 – art. 119º), estabeleceu um prazo prescricional de 5 anos (art. 63º, n. 2), prazo aplicável se mais favorável – art. 297º do CC. Mas tal prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei (no caso, 5/2/2001).

Porém, o oponente foi citado para exercer o direito de audição em 10/1/2006, pelo que se interrompeu imediatamente a prescrição, antes de decorrido esse prazo de 5 anos.

Pelo que é aqueloutro e não este o regime aplicável. Por ser eventualmente mais favorável ao oponente, aqui recorrido.

Em suma: não é possível saber se as dívidas de 1994 e 1995 (que constituem o objecto do recurso) prescreveram ou não.

Isto porque não sabemos se o processo de falência esteve ou não parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

Respondida esta questão (através da conveniente ampliação da matéria de facto), uma de duas: ou não houve a sobredita paragem do processo de falência, e então não há qualquer prescrição, pois esta continua interrompida; ou, ao invés, houve essa paragem, e haverá então que saber se ocorre ou não a prescrição, depois de feitas as contas, tendo em atenção o sobredito artigo 34º do CPT, e as demais disposições legais citadas.

Se não tiver ocorrido a prescrição, deverá então o Mm. Juiz conhecer dos restantes vícios alegados na oposição.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, no segmento impugnado, revogando-se a sentença recorrida, no tocante às dívidas à Segurança Social de 1994 e 1995, ordenando-se a baixa dos autos ao tribunal de 1ª instância, para ampliação da matéria de facto, nos termos e para os efeitos atrás expostos, conhecendo-se necessariamente dos restantes vícios alegados pelo oponente, a menos que tenha ocorrido a prescrição.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Outubro de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 09 de Outubro de 2008.

Assunto:

Omissão de Pronúncia. Convolação.

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 — 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.

III — 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.

Processo n.º 567/08-30.
Recorrente: Vale Manso — Empreendimentos Turísticos, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Vale Manso – Empreendimentos Turísticos, SA, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, de 7 de Julho de 2007, que negou "provimento ao recurso contencioso interposto do despacho da Subdirectora-Geral dos Impostos, de 9 de Agosto de 2002, o qual, por sua vez, indefer[iu] o recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa relativa a liquidações de IVA e juros compensatórios dos anos de 1993 a 1997".

Fundamentou-se a decisão em que o meio processual próprio é o "processo de impugnação se estiver em causa, mesmo que mediatamente, como é o caso, a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, ficando o recurso contencioso (hoje acção administrativa especial) reservado para a impugnação de actos que não comportem a apreciação da legalidade de um acto de liquidação".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

i. A sentença ora recorrida julga o recurso contencioso improcedente — conhecendo efectivamente do pedido — com base em erro na forma do processo.

ii. Segundo consta da sentença aqui em crise, em face do despacho da Subdirectora-Geral dos Impostos, de 09.08.2002 que indefere o recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa relativa a liquidações de IVA e juros compensatórios dos anos de 1993 a 1997, a ora recorrente devia ter optado pela impugnação judicial enquanto meio próprio para impugnar contenciosamente tal decisão, e não, como fez, pelo recurso contencioso.

iii. Isto porque, como vem sendo unanimemente reconhecido na jurisprudência do STA, em que a sentença validamente se louva, estando aqui em causa uma apreciação mediata da legalidade daquelas liquidações, o meio próprio, nestes casos, é mesmo a impugnação judicial, e não, o recurso contencioso.

iv. Ora, a recorrente consente que assim seja e admite o seu lapso, não por incúria mas, apenas e só, porque, a sua opção, ao tempo, em face da imprecisão das normas vigentes, era perfeitamente coerente e aceitável.

v. Contudo, não é essa a questão que invalida a sentença e que a fere de morte: na verdade, apesar de a sentença versar exclusivamente sobre essa questão do erro na forma do processo, esse não deveria ser o ponto fulcral.

vi. Na verdade, o Tribunal a quo lança o dispositivo da sentença propondo-se apreciar o mérito da questão e, paradoxalmente, acaba apenas por apreciar o erro na forma do processo — matéria eminentemente formal e de índole adjectiva — assacando a esta análise uma conclusão de mérito: julga o recurso improcedente, absolvendo a recorrida do pedido.

vii. Surge aqui a primeira incongruência, porquanto, se a sentença pretendia versar sobre a forma do processo, desde logo, verificada a excepção dilatória (alínea b) do art. 494.º do CPC) sempre seria de concluir pela absolvição do recorrido da instância, e não, do pedido.

viii. Este é, inclusivamente, o entendimento pacífico da Jurisprudência (ver, por todos, o acórdão do STA, de 06.10.2005, proferido no processo 01166/04), nos termos do qual, "Ocorrendo erro na forma de processo e sendo inviável a convolação, está-se perante numa situação de nulidade de todo o processo que deve conduzir a uma decisão de absolvição da instância [arts. 288.º, alínea b), e 494.º, alínea b), do C.P.C]."

ix. Além disso, atenta a proibição da prática de actos inúteis imposta pelo art. 137.º do CPC, verificada aquela excepção dilatória (de conhecimento oficioso) sempre estaria o juiz a quo impedido de conhecer do pedido.

ACRESCE QUE,

x. A referida absolvição do recorrido do pedido só faria sentido no presente caso, na eventualidade da convolação da forma de processo assumida pela recorrente — recurso contencioso — na forma legalmente competente para o efeito — impugnação judicial.

xi. Dispõe a este propósito o acórdão do STA, de 06.10.2005, que, tais situações de absolvição do recorrido da instância só se concretizam "... sendo inviável a convolação...".

xii. Portanto, quando a convolação é possível, em benefício da substância, dentro dos limites legalmente previstos, o acto é aproveitado e validado, ainda que sob nova forma.

xiii. Deste modo, não obstante os argumentos da sentença serem procedentes quanto à impropriedade do meio utilizado pela ora recorrente, tal não obsta que, dentro dos limites legalmente previstos a recorrente beneficie agora da convolação do recurso contencioso em impugnação judicial, agora considerada como meio próprio e idóneo para o efeito.

xiv. O juiz a quo, a quem incumbe zelar pelo cumprimento das normas processuais e, por maioria de razão, pelos princípios orientadores do processo — nomeadamente, o princípio da economia processual e o princípio pro actione ou anti-formalista —, antes de se pronunciar pela absolvição do recorrido do pedido com um fundamento meramente adjectivo, deveria ter antecipado a convolação.

COM EFEITO,

xv. Nos termos do n.º 3 do art. 97º da LGT (e do n.º 4 do art. 98.º do CPPT), em ordem à "celeridade da justiça tributária" e à concessão de uma tutela jurisdicional efectiva e plena, ordenar-se-á "...a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei", procurando evitar-se que, apesar do erro na forma processual, o tribunal deixe de pronunciar-se sobre o mérito da causa.

xvi. Refere a este propósito Leite de Campos (in, LGT Anotada, 2ª edição, pág. 422, nota 3): "trata-se de uma injunção ao próprio juiz" que "só estará desonerado da obrigação de ordenar a correcção da forma de processo quando ela se mostre de todo inviável".

xvii. O juiz encontra-se assim, obrigado à convolação do processo, desde que verificados os requisitos legais impostos para o efeito.

xviii. Conclui a este propósito o acórdão do STA, de 19.01.2005, proferido no processo 01021/04 (acompanhado, entre outros, pelo acórdão daquele Tribunal, de 22.06.2005, proferido no âmbito do processo 0515/05) que, "...não constitui mais do que a aplicação dos princípios anti-formalista, pro actione e favorecimento do processo. Ou seja: corrigir os defeitos de ordem processual, atenta a necessidade de sobreposição do imperativo de obtenção da justiça material aos entraves de índole formalista"

xix. Não respeitando esta injunção, o juiz a quo deixou, deliberadamente de pronunciar-se sobre questões que devia apreciar, inquinando desta forma a sentença de nulidade.

xx. Consequentemente a sentença proferida é, nos termos da alínea e) do n.º l do art. 668.º do CPC, ex vi, alínea e) do art. 2.º do CPPT, NULA, por omissão de pronúncia.

ACRESCE QUE,

xxi. Em concreto, o prazo de impugnação, seria então, nos termos da alínea e) do n.º l do art. 102.º do CPPT, de 90 dias a contar da notificação do despacho de indeferimento — entendimento unânime da jurisprudência (por todos, o acórdão do STA de 08.06.2005, proferido no processo 0201/05).

xxii. Assim, visto que o despacho da Sra. Subdirectora-Geral dos impostos que indefere o recurso hierárquico tem data de 09.08.2002 e visto que a recorrente interpôs recurso contencioso do sobredito despacho em 09.10.2002, concluímos que não havia caducado ainda o prazo para propor a impugnação judicial visto não estarem esgotados aqueles 90 dias.

xxiii. Verificado tal requisito, não restava pois outra alternativa ao Tribunal a quo, que não, a convolação do recurso contencioso, em impugnação judicial.

xxiv. Dessa forma, citando JORGE LOPES DE SOUSA (in, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, Volume I, 2006, Áreas Editora, pág. 690), a convolação do processo, que consubstancia a sanação da nulidade "...importa unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei (art. 199º, n.º 1, do CPC)."

SEM PRESCINDIR,

xxv. Caso a alegada nulidade não proceda, o que por mera hipótese aqui se equaciona, a verdade é que, ainda assim, a sentença proferida pelo Tribunal a quo, padece de um vício de ilegalidade por errada interpretação e aplicação das normas do n.º 3 do art. 97.º da LGT, e do n.º 4 do art. 98.º do CPPT.

xxvi. Além do ónus que importam à função decisória do juiz, estas normas revelam autonomia suficiente para valerem e ser consideradas além do âmbito atrás referido a propósito da nulidade invocada, pelo que, ao desconsiderá-las abertamente, a sentença incorre em vício de ilegalidade.

E, por sua vez, contra-alegou a Fazenda recorrida sustentando, em síntese, que o meio processual adequado seria a impugnação judicial e que "no caso presente não era possível [a] convolação (da acção administrativa especial para a impugnação judicial), uma vez que, à data da interposição da acção, já estava ultrapassado o prazo para a recorrente deduzir impugnação judicial", uma vez que "tendo o recurso hierárquico natureza facultativa, a interposição do mesmo não suspende o prazo da impugnação" que era "de 15 dias após a decisão da reclamação (artigo 102.º, n.º 2, do CPPT)".

O Exmo. Magistrado do Ministério Público não emitiu parecer.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1) Na sequência de pedidos de reembolso, a ora recorrente foi alvo de uma acção de fiscalização da qual resultaram, relativamente aos anos de 1993, 1994, 1995, 1996 e 1997, liquidações adicionais de IVA no valor total de € 25.631,08.

2) Não se conformando com as liquidações referidas, a ora recorrente deduziu, em 13/2/1998, reclamação graciosa contra as mesmas.

3) Em 13/4/1999, a referida reclamação foi indeferida por despacho do Sr. Chefe de Divisão, tendo o teor da decisão sido notificado à recorrente através do ofício n.º 1500, de 22/4/1999, da 1.ª RF do Concelho de Abrantes.

4) Em 25/5/1999, a recorrente interpôs recurso hierárquico da decisão proferida na reclamação graciosa – alegando, nomeadamente, não lhe ter sido conferido o direito de audição antes do indeferimento. Através do ofício n.º 3072, datado de 18/6/1999, a ora recorrente foi notificada para exercer o seu direito de audição prévia por escrito, o que veio a suceder a 5/7/1999.

5) Em 12/7/1999, foi proferido despacho de indeferimento da reclamação graciosa, o qual foi notificado à ora recorrente através do ofício n.º 2558, de 30/7/1999. A ora recorrente interpôs recurso hierárquico desta decisão para o Sr. Ministro das Finanças em 27/8/1999. Em 9/8/2002, foi proferido despacho de indeferimento deste recurso pela Sra. Subdirectora-Geral dos Impostos.

6) A ora recorrente deduziu o presente recurso em 9/10/2002.

Vejamos, pois:

As questões dos autos são a da nulidade da sentença por omissão de pronúncia e a do "vício de ilegalidade por errada interpretação e aplicação das normas do n.º 3 do art. 97.º da LGT, e do n.º 4 do art. 98.º do CPPT".

Quanto à Alegada Nulidade por Omissão de Pronúncia:

Nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea *d*) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a sentença ou acórdão, em suma, a decisão, é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cfr. 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.

A recorrente invoca como fundamento da omissão de pronúncia a não ponderação da possibilidade de convolar o processo no meio processual adequado.

Mas não tem razão.

Como ficou dito, só padece de nulidade por omissão de pronúncia a decisão que não resolva todas as questões que tenham sido submetidas pela parte à apreciação do juiz.

E aquele fundamento apontado para a dita nulidade por omissão de pronúncia não foi submetido à apreciação do Tribunal *a quo* na petição inicial.

Pelo que não se verifica a invocada nulidade por omissão de pronúncia. ([1])

Quanto ao Mais:

Do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe impugnação judicial — artigo 102.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário – ou recurso hierárquico — artigo 76.º do mesmo diploma —, sendo a decisão deste "passível de recurso contencioso [acção administrativa especial], salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto".

Nos autos, não foi judicialmente impugnada a liquidação mas, antes, foi deduzida reclamação graciosa e consequente recurso hierárquico.

Aquele artigo 76.º prevê, pois, "recurso contencioso" da decisão proferida no recurso hierárquico.

Mas tal norma tem de ser entendida em termos hábeis, concordantes com o preceituado no artigo 97.º do mesmo código, particularmente as alíneas *d*) e *p*) dos n.os 1 e 2, e artigo 101.º, alíneas *a*) e *j*) da Lei Geral Tributária.

Em síntese, pode dizer-se resultar daquele normativo, caber impugnação judicial quer da liquidação *stricto sensu* quer dos actos administrativos em matéria tributária ou relativos a questões tributárias que comportem a apreciação da legalidade daquele primeiro acto, e recurso contencioso (*ie*, acção administrativa especial) dos demais actos tributários que não comportem, pois, a apreciação da legalidade do acto de liquidação, sendo tal meio impugnatório "regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos".

Mas, assim sendo e conjugando o disposto nos ditos artigos 76.º e 97.º, conclui-se que, da decisão do recurso hierárquico cabe impugnação judicial se estiver em causa a apreciação da legalidade da liquidação e recurso contencioso no caso negativo.

Cfr. os Acórdãos do STA de 7 de Julho de 2004 – recurso n.º 1780/03, de 4 de Fevereiro de 2004 — recursos n.º 1846/03 e 1259/03, de 20 de Maio de 2003 – recursos n.º 638/03 e 305/03, de 20 de Abril de 2004 – recurso n.º 2031/03 e de 24 de Março de 2004 – recurso n.º 1588/03.

Como escreve JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 4.ª edição, p. 361:

"Apesar da referência a "recurso contencioso" feita no n.º 2 deste artigo 76.º, a impugnação contenciosa dos actos administrativos proferidos em recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade de actos de liquidação, deve ser feita através do processo de impugnação judicial e não através do processo de recurso contencioso que é reservado para a impugnação de actos que não comportem a apreciação de actos de liquidação", o que se impõe "por considerações de razoabilidade e por exigência de coerência valorativa postulada pelo princípio da unidade do sistema jurídico que se sobrepõe à letra da lei (artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil)".

"Por isso, a redacção do n.º 2 deste artigo 76.º, que reproduz o n.º 2 do artigo 100.º do Código de Processo Tributário, mostra-se deficiente, pois não teve em atenção que, agora, à face dos artigos 101.º, alíneas *a*) e *j*) da LGT e 97.º, alíneas *d*) e *p*) [do CPPT], é claro que é o processo de impugnação judicial e não o recurso contencioso o meio processual adequado para impugnar contenciosamente actos que apreciem actos de liquidação, quaisquer que sejam".

E, assim, porque da liquidação não cabe nunca recurso hierárquico mas, antes, reclamação graciosa — artigo 97.º, n.º 1, alínea *c*) e 102.º, n.º 2 do CPPT —, "é de concluir que, neste, a impugnação judicial é sempre o meio processual adequado para impugnar contenciosamente uma decisão proferida num recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa" — p. 362 —, impugnação judicial que só não é admissível, no ponto, se outra já tiver sido deduzida "que tenha por objecto, mediato ou imediato, o mesmo acto tributário" — de liquidação, entenda-se — ou se a decisão do recurso hierárquico não tiver por objecto a legalidade do mesmo acto.

Ora, no caso dos autos, a contribuinte reclamou dos actos tributários de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios, recorrendo depois hierarquicamente do seu indeferimento e deste interpondo recurso contencioso, nos preditos termos do n.º 2 do artigo 76.º do CPPT.

Sendo que, na petição inicial, identificou expressamente como objecto do recurso o "Despacho da Subdirectora-Geral dos Impostos Maria Angelina T. Silva, emitido em 9.08.02 por subdelegação e notificado à Recorrente em 27.08.02" – artigos 6.º e 7.º da petição – ao qual assacou vícios relacionados exclusivamente com a legalidade da liquidação ("o acto recorrido é ilegal por errada percepção dos comandos legais aplicáveis e dos princípios gerais que regem o IVA" – artigo 8.º da petição de recurso contencioso).

Sucede, pois, que sempre esteve em causa a legalidade daquelas liquidações.

Pelo que há, desde logo, que definir o objecto da impugnação contenciosa do indeferimento da reclamação e do subsequente recurso hierárquico: se a própria liquidação, se a decisão do procedimento gracioso, se ambas.

Segundo dispõe o artigo 68.º, n.º 1, do CPPT, a reclamação "visa a anulação total ou parcial dos actos tributários" e — artigo 70.º, n.º 1 — "pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial".

A interligação entre os dois processos é tal que o n.º 2 daquele primeiro normativo proíbe a reclamação "quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento".

O que está em sintonia com o disposto no artigo 111.º, n.os 3 e 4, donde "resulta uma preferência absoluta do processo judicial sobre o processo administrativo de impugnação de um mesmo acto tributário, impedindo-se que seja apreciada, por via administrativa, a legalidade de um acto tributário que seja objecto de impugnação judicial" — cfr. JORGE DE SOUSA, *ob. cit.*, p. 342, nota 11.

Assim, do indeferimento da reclamação, sem dúvida que emerge a manutenção do acto tributário de liquidação.

Todavia, também a própria decisão de indeferimento está em causa, pois dela cabe impugnação judicial, nos termos expostos.

Propendemos, até, ao entendimento de que esta constitui o seu objecto imediato e a liquidação o seu objecto mediato — cfr. o acórdão deste STA, de 7 de Junho de 2000 — recurso n.º 21.556.

Todavia, tal diferenciação não tem relevo uma vez que, assim sendo, os dois integram o conhecimento do tribunal: o acórdão do STA de 6 de Novembro de 1996 — recurso n.º 20.519, seguido pelo aresto daquela mesma data proferido no recurso n.º 24.803, considera objecto imediato da impugnação o acto de liquidação mas logo acrescenta que aí se conhece tanto dos aspectos atinentes aos vícios próprios do indeferimento da reclamação como das ilegalidades imputadas ao acto tributário que aquele considerou não existirem.

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

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

Ainda aí está em causa a legalidade da liquidação.

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

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

Mas, assim sendo, é de concluir que, deduzida reclamação graciosa da liquidação e interposto subsequente recurso hierárquico, cabe ainda impugnação judicial da decisão deste, salvo se outra já tiver sido deduzida, tendo por objecto, mediato ou imediato, o mesmo acto tributário de liquidação.

Não tem, pois, razão a recorrida quando alega que "tendo o recurso hierárquico natureza facultativa, a interposição do mesmo não suspende o prazo da impugnação" que era "de 15 dias após a decisão da reclamação (artigo 102.º, n.º 2, do CPPT)".

Pelo contrário, como se disse, sempre que em causa esteja a legalidade da liquidação, a decisão sobre o recurso hierárquico é passível de impugnação judicial, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida outra com o mesmo objecto.

Sendo que, nos termos do artigo 102.º, n.º 1, alínea *e*), do CPPT, a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir da notificação da decisão do recurso hierárquico.

Todavia, no caso dos autos, a ora recorrente optou por intentar um recurso contencioso.

E, como ficou claro, no caso *sub judice* — impugnação contenciosa de acto expresso de indeferimento de recurso hierárquico proferido na sequência de igual indeferimento expresso de reclamação graciosa deduzida contra liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, em que está em causa, pois, a legalidade destas ("por errada percepção dos comandos legais aplicáveis e dos princípios gerais que regem o IVA") — cabe impugnação judicial e não recurso contencioso.

Pelo que há que apreciar a possibilidade da chamada "convolação" do processo.

O artigo 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária prescreve, em ordem à "celeridade da justiça tributária" e à concessão de uma tutela jurisdicional efectiva e plena — cfr. n.os 1 e 2 — "a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei", procurando evitar-se que, apesar de uma errada eleição da forma processual idónea, o tribunal deixe de pronunciar-se sobre o mérito da causa.

Como escrevem Leite de Campos e outros, *LGT Anotada*, 2ª edição, p. 422, nota 3, "trata-se de uma injunção ao próprio juiz" que "só estará desonerado da obrigação de ordenar a correcção da forma de processo quando ela se mostre de todo inviável".

Há, pois, que efectivar a chamada "convolação do processo", unanimemente admitida e frequentemente praticada, no STA, em ordem à concretização das preditas finalidades.

Trata-se, ao fim e ao cabo, de anular os actos que não possam ser aproveitados quer em função do rito processual próprio quer por diminuírem as garantias de defesa — "sendo o processo expressão de normas de direito público que ditam as regras sob as quais deve correr a actividade das partes na defesa das suas pretensões e do tribunal na sua apreciação, a todos vinculando, nunca as partes ou o tribunal poderão dispor do processo" — (cfr. cit., nota 7) — , praticando-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, tanto quanto possível, da forma estabelecida na lei.

O que tudo não constitui mais do que a aplicação dos princípios anti-formalista, *pro actione* e favorecimento do processo.

Ou seja: corrigir os defeitos de ordem processual, atenta a necessidade de sobreposição do imperativo de obtenção da justiça material aos entraves de índole formalista.

Cfr., aliás, os artigos 98º, n.os 3 e 4, do CPPT, e 199.º, n.º 1, do Código de Processo Civil.

Ora, nos autos não existe qualquer óbice de natureza substantiva ou processual a que o processo siga a forma da impugnação judicial.

Na verdade, a impugnação é tempestiva: o acto expresso de indeferimento do recurso hierárquico foi notificado à recorrente em 26 de Agosto de 2002 e o presente recurso contencioso foi deduzido em 9 de Outubro do mesmo ano, dentro, pois, do dito prazo de 90 dias.

E a petição é idónea para o efeito já que vêm invocados vícios de violação de lei da liquidação.

Sendo o pedido compatível: a anulação do acto recorrido.

Por outro lado, quer quanto ao prazo da contestação ou resposta ou para o de alegações, quer quanto à prova oferecida, e à própria representação da Fazenda Pública, os actos já praticados podem ser aproveitados uma vez que deles não resulta a diminuição das garantias do réu.

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.

Finalmente, a sentença não pode manter-se uma vez que, por mero erro na forma do processo, nos preditos termos, julgou o recurso improcedente, pronunciando uma decisão de mérito – absolvição do pedido – que ao caso não cabia, face à decretada nulidade, causa, antes, de absolvição da instância, como excepção dilatória que é – artigo 494.º, alínea *b*), do Código de Processo Civil.

Sendo que, à míngua dos factos pertinentes, não pode o STA substituir-se ao Tribunal *a quo* na decisão de mérito pois que este limitou o probatório meramente em função da verificação da predita nulidade.

Havendo, assim, que proferir nova sentença (de mérito, se a tal nada mais obstar, fixando-se então os factos relevantes para o efeito após instrução e notificação para alegações, se tal for caso — artigos 114.º e 120.º do CPPT) e aplicando-se o respectivo direito.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso jurisdicional, assim se revogando a sentença e convolando-se o recurso contencioso em impugnação judicial.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Outubro de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino*.

([1]) O que se poderia eventualmente verificar, quando muito, seria uma contradição entre os fundamentos e a decisão, nulidade que não vem invocada e que, não sendo de conhecimento oficioso, não pode ser analisada por este STA.

Acórdão de 9 de Outubro de 2008.

Assunto:

Aclaração de acórdão. Obscuridade. Ambiguidade. Erro de julgamento.

Sumário:

I — De harmonia com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 669.º do CPC, ex vi do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, podem as partes requerer no tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que a mesma contenha.

II — Significa obscuridade falta de clareza, de inteligibilidade e ambiguidade, indefinição incerteza, dúvida, indecisão, hesitação.

III — A discordância que o recorrente demonstre perante a decisão proferida configura erro de julgamento e daí que as questões nesse âmbito suscitadas exorbitam do pedido de esclarecimento formulado ao abrigo do disposto na alínea a), do n.º 1 do artigo 669.º do CPC, colidindo o seu eventual conhecimento com o princípio segundo o qual proferida a sentença ou acórdão fica esgotado o poder jurisdicional do tribunal quanto à matéria da causa (artigo 666.º, n.º 1 do CPC).

Processo n.º 1052/07-30.
Recorrente: José Ferreira de Carvalho.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- José Ferreira de Carvalho, com os sinais dos autos, notificado do acórdão do STA proferido a fls. 73 e seguintes, vem requerer o seu esclarecimento.

Para tanto, argumenta nos seguintes termos:

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. 59.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social, não tem legitimidade para recorrer da decisão respectiva.

2. Remete-se, nessa decisão, para o decidido noutro processo onde o recorrente é o mesmo.

3. Restaria, ainda 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. Está também demonstrado nos autos que se extinguiu (por iniciativa do Estado) a pessoa colectiva arguida no processo de contra-ordenação.

8. Temos também como evidente que um princípio só é válido quando são válidas todas as suas consequências.

9. Ora, o recorrente insurgiu-se contra a pretensão da fazenda pública de cobrar dele uma coima, pelo que recorreu de tal decisão.

10. Entendeu a primeira instância, e também este alto tribunal, que a lei lhe veda a possibilidade de questionar tal pretensão.

11. 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 uma entendimento diverso do seu.

12. 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.

13. E é aqui que, salvo o devido respeito, tal decisão se mostra ambígua e inconsequente.

14. 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. 590 do DL. 533/82), de onde deveriam retirar-se as ilações devidas.

15. Na verdade, teria de se entender que, por força dos princípios da intransmissibilidade das penas e da presunção de inocência, consagrados nos artigos 18, n.º 2, 30, 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 27-02-2008 (www.dgsi.pt proc. 01057/07).

16. Ora, o douto acórdão proferido 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.

17. É essa omissão e ambiguidade que se pretende esclarecer e, sendo fundado o entendimento do requerente, ver corrigida.

18. Sendo certo que, também no Proc. 31/08, da 2 Secção deste STA, onde o recorrente é o mesmo e a situação é precisamente igual, se decidiu exactamente no sentido indicado - Doc. 1.

19. Sendo certo que ambas as decisões foram subscritas pelo mesmo ilustre Conselheiro.

20. Ora, apesar do respeito que a liberdade de julgamento de V. Exas. e o saber que a longa experiência trás consigo, importa não desacreditar a fé que o recorrente tem na justiça.

21. Fé essa que sairia irremediavelmente comprometida se o requerente fosse confrontado com decisões opostas (uma julga procedente o recurso e outra improcedente), ainda que não incompatíveis, pois que apenas se afigura faltar retirar todas as consequências implícitas no aqui decidido.

22. Salienta-se que nem o recorrente, nem o signatário, tem a pretensão de ultrapassar V. Exas em saber, mas apenas a plena convicção na correcção da questão aqui colocada, assim como a total boa fé com que a colocam.

23. 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.

2 — A Fazenda Pública não deu qualquer resposta.

3 — Sem vistos, cumpre decidir em conferência.

4 — Em face do disposto no artigo 669.º, alínea a) do CPC podem as partes requerer no tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que a mesma contenha.

Significa obscuridade falta de clareza, de inelegibilidade, e ambiguidade, indefinição incerteza, dúvida, hesitação (Dicionário de Língua Portuguesa, Academia das Ciências de Lisboa).

Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer, no outro hesita-se entre dois mais sentidos diferentes.

Ora, o tribunal ao proceder à clarificação da sentença ou acórdão encontra-se condicionado pelos termos da decisão recorrida, competindo-lhe tão só tornar claro ou compreensível o que se mostra ininteligível ou esclarecer o que foi dito de uma forma dúbia ou confusa.

Se o esclarecimento pedido exorbita destes limites, interfere com esse outro princípio segundo o qual proferida sentença ou acórdão fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do tribunal quanto à matéria da causa (artigo 666.º, n.º 1do CPC).

No caso "sub judicio", por um lado, o recorrente no seu requerimento não revela qualquer incompreensão ou hesitação quanto à questão jurídica fulcral decidida no acórdão, como o demonstra no 1. ao afirmar que " — *Resulta do acórdão que se entendeu que o recorrente não é arguido no processo de contra-ordenação e, assim sendo, segundo o art. 59.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social, não tem legitimidade para recorrer de decisão respectiva."*

Por outra parte, no que concerne á questão relativa à extinção do "processo de contra-ordenação", o reclamante entende no 16. que o acórdão não disse o porquê do não conhecimento dessa questão ou feito qualquer alusão a essa situação.

Ora, acontece que essa alegação não corresponde à realidade como se pode concluir do seguinte excerto do acórdão reclamado:

"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"

Aí se percebe com clareza que se entendeu não poder apreciar essa questão por ser nova e não ser de conhecimento oficioso (como seria a da prescrição da coima, por exemplo, que não pode ser apreciada por falta de elementos e por o lugar próprio ser a execução fiscal).

No mais, o reclamante não concretiza mais qualquer excerto ou segmento do acórdão que lhe tenha suscitado alguma dúvida ou indecisão interpretativa., nomeadamente no que tange à fundamentação jurídica em que se alicerça.

Bem diversamente, o que o reclamante demonstra é o seu inconformismo ou discordância perante os termos em que a questão jurídica nuclear foi apreciada e decidida no acórdão e daí que não se aceite que se qualifique essa divergência como consubstanciado uma ambiguidade ou omissão do acórdão (17), antes prefigurando um erro de julgamento, na sua perspectiva.

Sendo assim, o eventual conhecimento das questões colocadas pelo requerente nessa matéria necessariamente colidiriam com o acima aludido princípio de que proferida a sentença fica esgotado o poder jurisdicional do tribunal quanto à matéria da causa.

Refira-se, por último, que é com despropósito que o requerente invoca o acórdão proferido no processo n.º 31/08-30, que juntou ao seu requerimento, já que aí não se questionava a legitimidade do recorrente para interpor recurso de decisão que aplicara uma coima em processo de contra-ordenação em que não era arguido, como acontece no caso dos autos, mas antes se conheceu de questão diversa que culminou no entendimento segundo o qual se encontra ferida de inconstitucionalidade material, por violação dos princípios da intransmissibilidade das penas e da presunção de inocência, o disposto no artigo 8.º do RGIT relativo à responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes e outras pessoas, em relação ao pagamento de coimas aplicadas à sociedade.

Termos em que se acorda indeferir o presente pedido de esclarecimento.

Custas pelo requerente, fixando-se a taxa de justiça em sete unidades de conta.

Lisboa, 9 de Outubro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 15 de Outubro de 2008.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Oposição de julgados. Artigo 280.º, n.º 5 do CPPT. IRC. Baldios. Benefícios fiscais.

Sumário:

I — O novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, dando concretização ao artigo 105.º da LGT, prevê, no seu artigo 280.º, n.º 5, um novo tipo de recurso por

oposição de julgados para esta Secção do STA de decisão do TT de 1ª Instância proferida em processo de impugnação judicial ou execução fiscal, que normalmente não é susceptível de recurso ordinário por estar fora da respectiva alçada e que perfilhe, quanto ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, solução oposta à proferida em três sentenças do mesmo ou de outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

II — Estão sujeitos a imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas os rendimentos obtidos, em 2001, pela exploração de baldios, apesar de não ser personalizada a entidade que encabeça a exploração.

Processo n.º 135/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Conselho Directivo dos Baldios de Fontes.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgou procedente a impugnação judicial que o Conselho Directivo dos Baldios de Fontes, em representação da respectiva Assembleia de Compartes, deduziu contra o acto de liquidação de IRC, relativo ao ano de 2001, dela vem interpor o presente recurso, nos termos do disposto no artº 280º, n.º 5 do CPPT, formulando as seguintes conclusões:

1ª - As comunidades locais, são sujeitos passivos de IRC, relativamente à exploração dos baldios, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artº 2º do CIRC, pelos rendimentos obtidos no exercício de 2001;

2ª - A enumeração contida no n.º 2 do mesmo artº 2º do CIRC, é meramente exemplificativa, não esgotando a totalidade das entidades desprovidas de personalidade jurídica susceptíveis de ser sujeitos passivos do imposto;

3ª - O artº 56º-A do EBF, aditado pelo n.º 6 do artº 45º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, consagrou, a partir do exercício de 2002, uma isenção para as comunidades locais, quando aos rendimentos derivados dos baldios;

4ª - Esta norma de isenção, confirma e reforça a conclusão 1ª, se considerarmos que só é susceptível de ser declarado isento um rendimento previamente sujeito a imposto;

5ª - O carácter condicionado da isenção agora prevista, significa que, mesmo após o advento da norma de isenção, haverá sujeição a imposto naqueles casos em que as condições previstas na lei não sejam observadas.

6ª - A douta decisão recorrida é ilegal por violação do disposto nas normas de incidência do CIRC, nomeadamente o seu artigo 2º.

O recorrido não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto, numa primeira fase, emitiu parecer no sentido da inadmissibilidade do recurso, uma vez que o valor da presente impugnação era inferior à alçada dos tribunais tributários de 1ª instância (vide fls. 43).

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão prévia (artº 704º do CPC), respondeu, apenas, a recorrente FP, nos termos que constam de fls. 48 e segs., que aqui damos por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Entretanto, tendo tido nova vista do processo, o Exmº Procurador-Geral Adjunto reviu a posição que assumiu no referido parecer, aderindo ao entendimento da recorrente sobre a admissibilidade do recurso interposto, "com fundamento em oposição relevante com acórdão STA, apesar do valor da causa ser inferior à alçada dos tribunais tributários", atento o disposto nos artºs 6º do CPTA e 280º, n.º 5 do CPPT, recurso este que "segue o regime previsto nos arts. 280º a 283º do CPPT, e não o regime previsto no art. 284º do CPPT...".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir

2 – Comecemos pela apreciação da questão prévia suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto.

E desde logo, importa realçar que "o recurso de decisões dos tribunais tributários com fundamento em oposição de julgados segue a tramitação dos recursos jurisdicionais previstos no art. 280.º, designadamente a que resulta dos art.s 281.º a 283.º, e não a prevista no art. 284.º, como se deduz da referência que neste último se faz a acórdãos, e não também a sentenças ou, genericamente, a julgados. Assim, designadamente, não haverá lugar, a uma decisão autónoma sobre a questão preliminar da existência de oposição, que deve ser apreciada como mais um pressupostos do recurso, que acresce aos restantes pressupostos processuais..." (Jorge Sousa, in CPPT anotado, II Vol. Pág. 764).

Assim, o novo Código do Procedimento e Processo Tributário, dando concretização ao artº 105º da LGT, em que se estabelece que a lei fixará a alçada dos tribunais tributários, sem prejuízo da possibilidade de recurso para uniformização das decisões sobre a mesma questão de direito, prevê, no seu artº 280º, n.º 5, um novo tipo de recurso, por oposição de julgados, para esta Secção do STA de decisões "que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior", quando proferidas em processo de impugnação judicial ou execução fiscal (nº 4 do mesmo preceito legal), abrangendo nesta "todos os processos autónomos que deles são dependência, nomeadamente, os de oposição, de embargos de terceiro, e de verificação e graduação de créditos" (ob. cit., pág. 762).

Do que fica exposto resulta claro que, para que possa interpor-se e eventualmente ser admitido e provido o presente recurso, torna-se necessário que estejamos perante decisão de Tribunal Tributário de 1ª Instância proferida em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal, que normalmente não é susceptível de recurso ordinário por estar fora da respectiva alçada e que perfilhe, quanto ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, solução oposta à proferida em três sentenças do mesmo ou de outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

Ora, no caso em apreço, dúvidas não temos de que se encontram preenchidos os referidos pressupostos.

Com efeito, não só estamos na presença de uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, proferida em processo de impugnação judicial, como também a mesma foi proferida no domínio da mesma legislação, respeita à mesma questão fundamental de direito e assenta em solução oposta, sendo embora idêntica a situação de facto, à decidida no aresto deste STA, junto a fls. 58 e segs..

Assim sendo, passemos, então, à apreciação do mérito do recurso.

3 – A questão que constitui o objecto do presente recurso consiste em saber se os rendimentos da exploração de baldios auferidos pelos compartes, em 2001, estão ou não sujeitos a IRC.

O Mmº Juiz "a quo" respondeu negativamente.

Posição diferente, como vimos, tem a recorrente FP, invocando para o efeito o decidido no acórdão desta Secção do STA de 6/12/06, in rec. n.º 868/06, que tratou questão idêntica, no qual o Relator teve intervenção na qualidade de Juiz-Adjunto e que vamos aqui seguir de perto.

Escreve-se, então, neste aresto que "é comum a lei ter em atenção as repercussões de direito resultantes da existência de associações sem personalidade jurídica, isto é, que não constituem pessoas em sentido jurídico: veja-se o artigo 195º do CC.

O que não espanta se se considerar que, mesmo quanto à personalidade, só a das pessoas físicas é natural; a reconhecida às pessoas colectivas resulta, apenas, da atribuição pela ordem jurídica, ainda que se não resuma a uma mera ficção ou a uma pura arbitrariedade; «a personalidade jurídica e a personalidade natural não têm que andar sempre juntas», como escreve MANUEL A. DOMINGUES DE ANDRADE, TEORIA GERAL DA RELAÇÃO JURÍDICA, vol. I, pág. 41 (vejam-se ainda, sobre o tema, proveitosamente, as páginas seguintes).

Ora, se a atribuição de personalidade jurídica é uma criação do ordenamento jurídico, isto é, se a susceptibilidade de ser sujeito de direitos e obrigações não emerge fatalmente da natureza das coisas, mas da lei, não é impossível que esta, mesmo sem atribuir essa capacidade, retire efeitos jurídicos da actividade de entes não personalizados.

Em termos fiscais, é reconhecido a entidades que não dispõem de personalidade jurídica a capacidade de assumirem a posição de sujeitos passivos de imposto. Em sede de IRC, têm essa qualidade «as entidades desprovidas de personalidade jurídica (…) cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas». E entre elas acham-se, «designadamente» (ou seja, **entre outras**), «as heranças jacentes, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo» – artigo 2º, n.º 1, alínea b), e n.º 2 do CIRC.

Por outras palavras, são sujeitos passivos de IRC as entidades que, carecendo de personalidade jurídica, auferem rendimentos não tributáveis em IRS ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas. Como é o caso do impugnante. Nem se vê por que, sendo ele apto para gerar rendimentos, ainda que desprovido de personalidade jurídica, não havia de ser capaz de contribuir para o esforço colectivo de sustentação do erário público.

...E não é o facto de o Estado garantir a coexistência de três sectores de propriedade dos meios de produção (artigo 82º da Constituição), nem o de ser da competência exclusiva da Assembleia da República legislar sobre a criação de impostos, sua incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes (artigos 103º n.º 2 e 165º n.º 1 alínea i) da Constituição e 8º da LGT), nem o de vigorar a proibição da analogia na integração das lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas naquela

reserva de lei (artigo 11º n.º 4 da LGT), bem como o princípio da igualdade (artigo 13º da Constituição) – não é nada disto que torna ilegal a sujeição a IRC do impugnante.

Nada na lei constitucional aponta no sentido de isentar de tributação o sector cooperativo e social. Nem tal é imposto pelo princípio da igualdade – antes pelo contrário, uma vez que os sectores público e privado não gozam de tal isenção.

O Código de IRC, aplicável ao nosso caso, não tendo emanado, directamente, da Assembleia da República, foi emitido pelo Governo no exercício de autorização por ela conferida nos termos do artigo 161º alínea d) da Constituição, mediante a lei n.º 106/88, de 30 de Novembro.

Nem a decisão recorrida nem este Tribunal preenchem qualquer lacuna da lei ou apelam à analogia para concluir pela sujeição a IRC do recorrente. Ela resulta, literalmente, das normas ínsitas no transcrito artigo 2º, n.º 1, alínea b), e n.º 2 do Código do IRC.

Adicionalmente, pode notar-se...que foi precisamente porque não existia, em 2000 (leia-se 2001), a isenção reclamada pelo recorrido, que o n.º 1 do artigo 56-A do EBF aditado pelo artigo 45º n.º 6 da lei n.º 109-B/01, de 27 de Dezembro, **isentou** de IRC, a partir de 2002, as comunidades locais, enquadráveis nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 2º, quanto aos rendimentos derivados dos baldios, dependendo a isenção da afectação desses rendimentos aos fins indicados na lei".

Subscrevemos, inteiramente, estas considerações.

Que conduzem a que fique sujeitos a IRC os rendimentos obtidos, em 2001, pela exploração de baldios, apesar de não ser personalizada a entidade que encabeça a exploração.

4 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial, mantendo-se, assim, a liquidação impugnada.

Custas pelo recorrido, apenas na 1ª instância, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 15 de Outubro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Calhau* — *Brandão de Pinho.*

Acórdão de 15 de Outubro de 2008.

Processo n.º 203/08-30.
Recorrente: VPC – Portugal, Vendas Por Correspondência, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto vem a fls. 371, ao abrigo do artigo 767.º, n.º 1 do CPC, requerer "se corrija o "erro de escrita" que consiste na repetição do ponto 10 do acórdão de fls. 356 e seguintes".

Notificadas do teor deste requerimento, as partes nada vieram dizer.

Sem vistos, cumpre decidir em conferência.

Tem toda a razão aquele magistrado ao requerer a correcção do aludido "erro de escrita".

De facto, analisando o acórdão de fl. 356 e seguintes ressalta um manifesto erro material, fruto de um erro de impressão informática, do qual resultou da passagem de fls. 9 para 10 uma repetição do ponto 10. com todas as consequências ao nível da sua articulação lógica-discursiva.

Importa, pois, proceder à requerida rectificação desse erro material (artigo 716.º do CPC), sendo certo que o texto que a seguir se transcreve é o que corresponde ao que foi discutido e julgado na sessão de julgamento:

1- VPC – Portugal, Vendas por Correspondência Lda., melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial do acto de indeferimento da reclamação graciosa, da liquidação de IVA respeitante ao mês de Julho de 2005, no montante global de € 2.648,97, dela vem interpor o presente recurso, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. A completa ausência de fundamento de direito e respectivo erro na determinação das normas jurídicas aplicáveis

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

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

III. De resto, em Acórdão proferido pela 2ª. Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo refere-se expressamente "que a «lei do POC», tal qual é invocada na sentença, relativamente ao regime a que estão sujeitas as ofertas de pequeno valor, no concernente ao IVA..."

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

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

VI. Inexistindo, na "lei do POC", qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas "serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI";

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

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

VIII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

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

X. Isto porque "a lei do POC" foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

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

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

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

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

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

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

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

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

XVIII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que "a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor",

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

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

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

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

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

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

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

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

XXVII. E, nos termos do artº 668º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Douta Sentença recorrida é nula;

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

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

XXX. Razão pela qual, a Douta Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no artº 13.º da CRP;

4. Pela revogação da Sentença Recorrida

XXXI. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas aos respectivos clientes com fundamento exclusivo na Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas foi considerado (até pela própria Circular) como estando em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

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

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

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

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

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

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

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

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

XL. Nem pode conformar-se com a liquidação de imposto única e exclusivamente com fundamento no conteúdo de uma Circular que pretende aplicar um limite de 5%o do volume de negócios, com referência ao exercício anterior, que consubstancia uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

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

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

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

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

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

XLVI. E pela anulação da liquidação impugnada;

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

XLVIII. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da "lei do POC";

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

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

LI. Tal como veio a ser decidido pelo Venerando Supremo Tribunal Administrativo em casos em tudo idênticos ao dos autos.

2- A Fazenda Pública não contra alegou.

3- A Meritíssima Juíza que proferiu a sentença recorrida sustentou a posição assumida

4- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

É vasta a jurisprudência da Secção que sustenta que a Circular n.º 19/89, de 18.12.1989 da DGCI, aplicada no caso dos autos, é ilegal, uma vez que a imposição de um limite máximo para ofertas de pequeno valor, calculado em função do volume de negócios do ano anterior, não tem qualquer relação com o valor das ofertas nem com os usos comerciais em vigor na actividade de ofertante: cfr., v.g. os acs. de 26.4.07, rec. n.º 36/07; de 2.5.07, rec. n.º 106/07; de 16.5.07, rec. n.º 1167/06; de 6.6.07, rec. n.º 804/06; de 12.6.07, rec. n.º 915/06, etc. (Cfr., ainda, os acs. de 21.3.07, rec. n.º 1180/06, e de 12.6.07, rec. n.º 915/06, v.g., onde se decidiu que aquela circular era materialmente e organicamente inconstitucional).

Pela sua bondade, a jurisprudência maioritária deve ser aplicada ao caso.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A impugnante faz parte do grupo empresarial "3 Suisses" tendo como casa mãe a sociedade francesa "3 Suisses International, SA" e exerce a actividade de "Vendas por Correspondência" de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal (cfr. p.i e PAT);

2. No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procede a aquisições de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que, numa primeira fase, deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes (cfr. p.i e PAT);

3. Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1996 a 2000, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18-12, ou seja, 5%o do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3º, n.º 3, alínea f) do CIVA (cfr. p.i e PAT);

4. A impugnante passou, com efeitos a partir do exercício de 2001, a autoliquidar IVA sobre o valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5% do volume de negócios do ano anterior (p.i e, concretamente, fls. 145 e 146 e processo de reclamação graciosa);

5. A impugnante deduziu, em 23/9/05, reclamação graciosa da liquidação em causa, não tendo sido emitida pronúncia pela AF sobre a reclamação relativa pagamento indevido de IVA, respeitante a Julho de 2005, objecto dos autos (cfr. PAT, na parte respeitante ao processo de reclamação, e fls. 55 e seguintes dos autos);

6. A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada em Tribunal a 21.04.2006.

6- As questões suscitadas no presente recurso já foram apreciadas e decididas em numerosos acórdãos proferidos neste Supremo Tribunal, em casos exactamente iguais e em que as partes são as mesmas (cfr., entre muitos outros, acórdãos de 11/04/07, 2-05-07, 6-06-07, 17-0-07 e de 21-11-07, nos recursos nºs 35/07, 1167/06, 271/07, 563/07 e 709/07, respectivamente.)

A jurisprudência uniforme e reiterada dessa forma consolidada acolhe a nossa inteira concordância, pelo que nos limitaremos a acompanhar o que aí foi dito tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (art. 8.º, n.º 3 do CC).

Escreveu-se no acórdão de 21-03-07, no recurso n.º 1180/06:

"3 — A primeira questão colocada pela Recorrente é a da nulidade da sentença por «completa ausência de fundamento de direito e respectivo erro na determinação das normas aplicáveis». Esta afirmação contém contradição nos seus próprios termos, pois se a sentença tiver errado na determinação das normas é porque algumas invocou e, por isso, não se pode falar de ausência absoluta de fundamentação de direito.

De qualquer forma, a nulidade por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, prevista no art. 125.º, n.º 1, do CPPT [que reproduz a fórmula da alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do CPCj ocorre quando na decisão não se especifiquem os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

Como vem entendendo uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo, com apoio no próprio texto desta disposição, só se verifica tal nulidade quando ocorra falta absoluta de fundamentação. (Neste sentido, entre muitos, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

— de 9-3-1989, proferido no recurso n.º 26531, publicado em Apêndice ao *Diário da República* de 14-11-94, página 1965;

— de 7-12-1989, proferido no recurso n.º 22854, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 30-12-94, página 7016;

— de 29-5-1991, proferido no recurso n.º 24722, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 15-9-95, página 3414;

— de 26-9-1991, proferido no recurso n.º 27802, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 29-9-95, página 5101;

— de 17-3-1994, proferido no recurso n.º 33329, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 20-12-96, página 2094;

— de 2-11-1994, proferido no recurso n.º 36039, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 18-4-97, página 7588;

— de 18-1-1996, proferido no recurso n.º 34945, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 31-8-98, página 303;

— de 23-5-1996, proferido no recurso n.º 39216, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 23-10-98, página 3957;

— de 27-5-1998, proferido no recurso n.º 37068, publicado em Cadernos de Justiça Administrativa n.º 20, página 18;

— de 25-10-2000, proferido no recurso n.º 29760;

— de 14-11-2000, proferido no recurso n.º 46046;

— de 27-6-2001, proferido no recurso n.º 37410.)

No caso em apreço, a sentença contém fundamentação jurídica, inclusivamente referência expressa de vários preceitos legais, pelo que não pode falar-se em nulidade por falta de fundamentação de direito.

Improcede, assim, a respectiva arguição.

4 — A segunda questão colocada pela Recorrente é a de omissão de pronúncia sobre a inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

A nulidade de sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questões sobre as quais deveria ter-se pronunciado [art. 125.º, n.º 1, do CPPT].

Esta nulidade está conexionada com os deveres de cognição do Tribunal, previstos no artigo 660.º, n.º 1, do CPC, em que se estabelece que o juiz tem o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No caso em apreço, como bem nota o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, a questão da violação do princípio da legalidade pela Circular n.º 19/89 é apreciada na transcrição que se faz na sentença recorrida do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25-5-2004, processo n.º 1330/03, em que, depois de outras considerações, se conclui expressamente que «*não colhe a afirmação da impugnante de que a Circular além de ser ilegal por falta de habilitação legal para interpretar extensivamente normas de incidência tributária» (fls. 319)*

Assim, na sentença recorrida, através da remissão que se faz para este acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, tomou-se posição sobre a referida questão da compatibilidade da referida Circular com o princípio da legalidade tributária, entendendo-se que ela não interpreta extensivamente normas de incidência tributária.

É certo que se trata de uma abordagem da questão distinta da que é proposta pela Recorrente, e não apreciando a questão sob todas as perspectivas possíveis, mas, tendo-se tomado posição sobre a questão, bem ou mal, não há nulidade por omissão de pronúncia.

5 — . . . . . .

6 — A Recorrente imputa à sentença recorrida nulidade por oposição entre os fundamentos e a decisão, que se consubstanciará em a sentença afirmar que os critérios do art. 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do C.LV.A. estão cumpridos e que a limitação efectuado na referida Circular 19/89 também está correcta.

A nulidade de sentença por contradição entre os fundamentos e a decisão ocorre quando há um vício lógico na sentença, por, em face dos fundamentos invocados a decisão dever ser oposta à que foi adoptada.

Como a própria designação de tal nulidade deixa perceber, o que está em causa é apenas a contradição entre fundamentos a decisão, e não a contradição entre fundamentos de uma mesma decisão, por um lado, ou a contradição entre duas decisões, por outro. No caso em apreço, o que a Recorrente invoca é uma contradição entre fundamentos da decisão, que não está prevista na lei como geradora de nulidade.

Por isso, não ocorre a invocada nulidade.

7 — A Recorrente suscita a questões de inconstitucionalidade e de compatibilidade da referida Circular 19/89 com o direito comunitário.

A questão da constitucionalidade da Circular é prévia em relação à questão da compatibilidade com o direito comunitário, pois se se entender que ela não é um acto normativo válido não se colocarão esses problemas de compatibilidade.

Assim, abordar-se-á, de seguida, a questão da inconstitucionalidade.

8 — A Circular n.º 19/89 da DGCI (Disponível em http://www.dgci.min-financas.pt/NR/rdon1yres/OF22FB57-1ADD-4D69-9DE3-951458B11A08/circular19de 18-12-1989, direcção de serviços do IVA, pdf), na parte que interessa para a apreciação do presente recurso jurisdicional, estabelece o seguinte:

Conceito de "pequeno valor" e de limite máximo a considerar

3. *Para a conceituação do "pequeno valor" a aplicar às ofertas, que não às amostras, considerar-se-á tal valor como não podendo ultrapassar unitariamente o montante de 3.000$00 (IVA excluído), considerando-se ainda, em termos globais, que o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5%o (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior, sem qualquer limite em termos de valores absolutos. No caso de início de actividade, a permilagem referida aplicar-se-á aos valores esperados, sem prejuízo de rectificação a efectuar na última declaração periódica a apresentar no ano de início, se os valores definitivos forem inferiores aos valores esperados*.

No caso em apreço, o que está em causa é a constitucionalidade da fixação do valor anual de 5%o (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

O art. 30, n.º 3, e alínea f), do C.LV.A. estabelece o seguinte:

3 - Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo:

f) Ressalvado o disposto no artigo 25.º, a afectação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral afins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

Excluem-se do regime estabelecido por esta alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, Esta parte final da alínea f) contém um conceito indeterminado ao fazer referência a «ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais».

A referência à conformidade com os usos comerciais aponta no sentido de se ter pretendido que o valor das ofertas relevante para preenchimento do conceito de «oferta de pequeno valor» fosse determinado não em função de um valor objectivo, mas sim tendo em atenção, relativamente a cada tipo de actividade comercial, a prática corrente em matéria de ofertas. Por outro lado, não havendo qualquer razão para crer (nem sendo alegado nem demonstrado) que em relação a todas as actividades comerciais os usos sejam no sentido de não ser excedido o valor de 5%o do volume de negócios do ano anterior não se encontra qualquer suporte no texto daquela alínea f) para a fixação de tal limite.

Aliás, como resulta da matéria de facto, a Impugnante repetidamente vem excedendo o limite referido, mesmo depois de lhe ser imposto o pagamento de IVA na parte excedente, pelo que se indicia que a prática comercial no seu ramo de actividade seja no sentido de efectuar ofertas em valor superior àquele limite, o que, a ser assim, constituirá um «uso comercial» a atender. Por outro lado, nesta matéria, não há qualquer disposição que permita à administração tributária fixar «limites razoáveis», ao contrário do que sucede em matéria de IRC, com as taxas de reintegração e amortização (art. 30º, n.º 2, do CIRC) E com repartição de custos para efeitos de determinação do lucro tributável imputável a estabelecimento estável de sociedades e outras entidades não residentes (art. 50.º, n.º 2, do CIRC). (()oPlano Oficial de Contabilidade também não contém qualquer indicação nesse sentido, nomeadamente relacionada com os «Artigos para ofertas».)

Assim, é de concluir que a referida Circular n.º 19/89, no ponto em apreço, é material e organicamente inconstitucional, pois contém uma regra de incidência objectiva de IVA que não foi criada por diploma emanado da Assembleia da República, em matéria que se insere na reserva relativa de competência legislativa da desta (arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, na redacção vidente, a que correspondem os arts. 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), respectivamente, nas redacções de 1982 e 1989. Consequentemente, a liquidação de IVA impugnada enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação (art. 135.º do CPA).

9 — Justificando-se a anulação da liquidação impugnada por vício que impede a renovação do acto, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas no presente recurso jurisdicional.

10 - A Recorrente formulou na petição de impugnação pedido de indemnização «de todos os prejuízos sofridos».

No presente meio processual, apenas é possível condenar no pagamento de juros indemnizatórios, no caso de se apurar existência de erro imputável aos serviços (art. 43.º, n.º 1, da LGT), considerando-se «*também haver erro imputável aos serviços no casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas» (n.º 2 do mesmo artigo).*

No caso em apreço, o IVA foi autoliquidado, mas a liquidação foi efectuada de acordo com a orientação genérica constante da referida Circular 19/89, pelo que se está perante uma situação que,

por interpretação extensiva (se não mesmo meramente declarativa), se enquadra na previsão daquele n.º 2.

Por isso, há lugar ao pagamento de juros desde a data em que ocorreu o pagamento indevido até à data em que vier a ser emitida nota de crédito respeitante ao imposto em causa."

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso jurisdicional e revogar a sentença recorrida, julgando-se procedente a impugnação judicial e consequentemente anular a liquidação impugnada, e condenar a Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do imposto que foi objecto da liquidação anulada, até à data em que vier a ser emitida nota de crédito.

Custas na instância pela Fazenda Pública, com procuradoria de 1/8, não sendo devidas neste STA."

Lisboa, 15 de Outubro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — António Calhau.*

Acórdão de 15 de Outubro de 2008.

Processo n.º 204/08-30.
Recorrente: VPC – Portugal, Vendas Por Correspondência L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto vem a fls. 366, ao abrigo do artigo 667, n.º 1 do CPC, requerer "se corrija o erro de composição que consiste na falta do ponto 10 do acórdão de fls. 351 e seguintes.

Notificadas do teor desse requerimento, as partes nada vieram dizer.

Sem vistos, cumpre decidir em conferência.

Tem toda a razão aquele magistrado ao requerer a correcção do aludido "erro de composição":

De facto analisando o acórdão de fls. 351 e seguintes, ressalta um manifesto erro material, fruto de um erro de impressão informática, do qual resultou um salto na respectiva articulação lógica-discursiva na passagem de fls. 9 para 10.

Importa, pois, proceder à requerida rectificação desse erro material, nos termos do artigo 716.º, n.º 1 do CPC, sendo certo que o texto que a seguir se transcreve é o que corresponde ao que foi discutido e votado na sessão de julgamento:

1 – VPC – Portugal, Vendas Por Correspondência Lda., melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, que julgou improcedente a impugnação judicial do acto de indeferimento da reclamação graciosa, da liquidação de IVA respeitante ao mês de Março de 2005, no montante global de € 17.481.90, dela vem interpor o presente recurso, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. A completa ausência de fundamento de direito e respectivo erro na determinação das normas jurídicas aplicáveis

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

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

III. De resto, em Acórdão proferido pela 2ª. Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo refere-se expressamente "que a «lei do POC», tal qual é invocada na sentença, relativamente ao regime a que estão sujeitas as ofertas de pequeno valor, no concernente ao IVA..."

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

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

VI. Inexistindo, na "lei do POC", qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas "serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI";

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

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

VIII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

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

X. Isto porque "a lei do POC" foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

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

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

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

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

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

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

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

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

XVIII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que "a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor",

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

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

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

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

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

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

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

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

XXVII. E, nos termos do artº 668º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Douta Sentença recorrida é nula;

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

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

XXX. Razão pela qual, a Douta Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no artº 13.º da CRP;

4. Pela revogação da Sentença Recorrida

XXXI. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas aos respectivos clientes com fundamento exclusivo na Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas foi considerado (até pela própria Circular) como estando em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

XXXII. Questões que a Administração Fiscal aceita, que não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em

25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

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

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

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

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

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

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

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

XL. Nem pode conformar-se com a liquidação de imposto única e exclusivamente com fundamento no conteúdo de uma Circular que pretende aplicar um limite de 5%o do volume de negócios, com referência ao exercício anterior, que consubstancia uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

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

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

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

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

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

XLVI. E pela anulação da liquidação impugnada;

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

XLVIII. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da "lei do POC";

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

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

LI. Tal como veio a ser decidido pelo Venerando Supremo Tribunal Administrativo em casos em tudo idênticos ao dos autos.

2 – A Fazenda Pública não contra-alegou.

3 - A Meritíssima Juíza que proferiu a sentença recorrida sustentou a posição assumida.

4 – O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

"**I Nulidade da sentença**

I. Falta de especificação dos fundamentos de direito (conclusões I/IV)

A nulidade enunciada ocorre apenas nos casos de absoluta falta de fundamentação. No caso sub judicio a sentença exprime fundamentação jurídica, manifestada na referência expressa a vários preceitos legais.

II. Omissão de pronúncia (conclusões VII/XVII)

A questão com pronúncia alegadamente omitida, consistente na inconstitucionalidade da Circular n.º 19/89, 18 Dezembro da DCI por violação do princípio da legalidade tributária, foi apreciada na transcrição, efectuada na sentença impugnada, do acórdão TCA Sul 25.05.2004 processo n.º 1330/03, no seguinte excerto «não colhe a afirmação de que a Circular além ser ilegal por falta de habilitação legal para interpretar extensivamente normas de incidência tributária (...)» (fls.240),

III. Oposição fundamentos /decisão (conclusões XVIII/XXVII).

A nulidade enunciada resulta de uma contradição entre os fundamentos invocados e a decisão, por forma a que aqueles, necessariamente, conduzam a uma decisão de sentido oposto à proferida.

No caso sub judicio aponta-se uma contradição entre fundamentos da decisão, insusceptível de determinar a nulidade da sentença, na medida em que se afirma simultâneamente que «os critérios do art. 3º, n.º 3, alínea f) in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal [na Circular n.º 19/89, 18 Dezembro] também está correcta» (conclusão XXIV)

Neste contexto a sentença não enferma de qualquer das causas de nulidade que lhe são imputadas.

2 Violação de lei (autoliquidação de IVA).

A jurisprudência do STA tem manifestado, em jurisprudência consolidada, o entendimento de que a citada Circular, na parte que fixa um limite máximo para as «ofertas de pequeno valor» (art. 3º n.º 3 al i) 2ª parte CTVA), calculado em função do volume de negócios do ano anterior (não excedente a 5%) é materialmente e organicamente inconstitucional, na medida em que contém uma regra de incidência objectiva de IVA que não foi criada por diploma emanado da Assembleia da República, em matéria da reserva relativa de competência legislativa deste órgão de soberania' (arts. 103º n.º 2 e 165º n.º 1 alínea i) CRP numeração da RC/97)

3.Violação de lei (juros indemnizatórios)

A atribuição de juros indemnizatórios tem fundamento em erro imputável aos serviços, na medida em que o pagamento indevido do imposto resultou de autoliquidação efectuada em conformidade com a orientação genérica constante da Circular controvertida (art. 43º n.º 2 LGT; art. 61º n.º 3 CPPT)"

5- Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1. A impugnante faz parte do grupo empresarial "3 Suisses", tendo como casa mãe a sociedade francesa "3 Suisses International, SA" e exerce a actividade de "Vendas por Correspondência" de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal (cfr. p.i e PAT);

2. No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procede a aquisições de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que, numa primeira fase, deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes (cfr. p.i e PAT);

3. Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1996 a 2000, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18-12, ou seja, 5%o do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3º, n.º 3, alínea f) do CIVA (cfr. p.i e PAT);

4. A impugnante passou, com efeitos a partir do exercício de 2001, a autoliquidar IVA sobre o valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5% do volume de negócios do ano anterior (p.i. e, concretamente, fls. 145 e 146 e processo de reclamação graciosa);

5. A impugnante deduziu, em 15/6/05, reclamação graciosa da liquidação em causa, não tendo sido emitida pronúncia pela AF sobre a reclamação relativa pagamento indevido de IVA, respeitante a Março de 2005, objecto dos autos (cfr. PAT, na parte respeitante ao processo de reclamação, e fls. 55 e seguintes dos autos);

6. A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada em Tribunal a 16.01.2006.

6- As questões suscitadas no presente recurso já foram apreciadas e decididas em numerosos acórdãos proferidos neste Supremo Tribunal, em casos exactamente iguais e em que as partes são as mesmas (cfr., entre muitos outros, acórdãos de 11/04/07, 2-05-07, 6-06-07, 17-0-07 e de 21-11-07, nos recursos nºs 35/07, 1167/06, 271/07, 563/07 e 709/07, respectivamente.)

A jurisprudência uniforme e reiterada dessa forma consolidada acolhe a nossa inteira concordância, pelo que nos limitaremos 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 acórdão de 21-03-07, no recurso n.º 1180/06:

"3 - A primeira questão colocada pela Recorrente é a da nulidade da sentença por «completa ausência de fundamento de direito e respectivo erro na determinação das normas aplicáveis». Esta afirmação contém contradição nos seus próprios termos, pois se a sentença tiver errado na determinação das normas é porque algumas invocou e, por isso, não se pode falar de ausência absoluta de fundamentação de direito.

De qualquer forma, a nulidade por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, prevista no art. 125.º, n.º 1, do CPPT [que reproduz a fórmula da alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do CPCj ocorre quando na decisão não se especifiquem os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

Como vem entendendo uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo, com apoio no próprio texto desta disposição, só se verifica tal nulidade quando ocorra falta absoluta de fundamentação. (Neste sentido, entre muitos, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

— de 9-3-1989, proferido no recurso n.º 26531, publicado em Apêndice ao *Diário da República* de 14-11-94, página 1965;

— de 7-12-1989, proferido no recurso n.º 22854, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 30-12-94, página 7016;

— de 29-5-1991, proferido no recurso n.º 24722, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 15-9-95, página 3414;

— de 26-9-1991, proferido no recurso n.º 27802, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 29-9-95, página 5101;

— de 17-3-1994, proferido no recurso n.º 33329, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 20-12-96, página 2094;

— de 2-11-1994, proferido no recurso n.º 36039, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 18-4-97, página 7588;

— de 18-1-1996, proferido no recurso n.º 34945, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 31-8-98, página 303;

— de 23-5-1996, proferido no recurso n.º 39216, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 23-10-98, página 3957;

— de 27-5-1998, proferido no recurso n.º 37068, publicado em Cadernos de Justiça Administrativa n.º 20, página 18;

— de 21-3-2000, proferido no recurso n.º41027;

— de 25-10-2000, proferido no recurso n.º 29760;

— de 14-11-2000, proferido no recurso n.º 46046;

— de 27-6-2001, proferido no recurso n.º 37410.)

No caso em apreço, a sentença contém fundamentação jurídica, inclusivamente referência expressa de vários preceitos legais, pelo que não pode falar-se em nulidade por falta de fundamentação de direito.

Improcede, assim, a respectiva arguição.

4 — A segunda questão colocada pela Recorrente é a de omissão de pronúncia sobre a inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

A nulidade de sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questões sobre as quais deveria ter-se pronunciado [art. 125.º, n.º 1, do CPPT].

Esta nulidade está conexionada com os deveres de cognição do Tribunal, previstos no artigo 660.º, n.º 1, do CPC, em que se estabelece que o juiz tem o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No caso em apreço, como bem nota o Excelentíssimo Procurador- Geral Adjunto, a questão da violação do princípio da legalidade pela Circular n.º 19/89 é apreciada na transcrição que se faz na sentença recorrida do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25-5-2004, processo n.º 1330/03, em que, depois de outras considerações, se conclui expressamente que «*não colhe a afirmação da impugnante de que a Circular além de ser ilegal por falta de habilitação legal para interpretar extensivamente normas de incidência tributária» (fls. 319)*

Assim, na sentença recorrida, através da remissão que se faz para este acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, tomou-se posição sobre a referida questão da compatibilidade da referida Circular com o princípio da legalidade tributária, entendendo-se que ela não interpreta extensivamente normas de incidência tributária.

É certo que se trata de uma abordagem da questão distinta da que é proposta pela Recorrente, e não apreciando a questão sob todas as perspectivas possíveis, mas, tendo-se tomado posição sobre a questão, bem ou mal, não há nulidade por omissão de pronúncia.

5 — . . . . . .

6 — A Recorrente imputa à sentença recorrida nulidade por oposição entre os fundamentos e a decisão, que se consubstanciará em a sentença afirmar que os critérios do art. 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do C.LV.A. estão cumpridos e que a limitação efectuado na referida Circular 19/89 também está correcta.

A nulidade de sentença por contradição entre os fundamentos e a decisão ocorre quando há um vício lógico na sentença, por, em face dos fundamentos invocados a decisão dever ser oposta à que foi adoptada.

Como a própria designação de tal nulidade deixa perceber, o que está em causa é apenas a contradição entre fundamentos a decisão, e não a contradição entre fundamentos de uma mesma decisão, por um lado, ou a contradição entre duas decisões, por outro. No caso em apreço, o que a Recorrente

invoca é uma contradição entre fundamentos da decisão, que não está prevista na lei como geradora de nulidade.

Por isso, não ocorre a invocada nulidade.

7 — A Recorrente suscita a questões de inconstitucionalidade e de compatibilidade da referida Circular 19/89 com o direito comunitário.

A questão da constitucionalidade da Circular é prévia em relação à questão da compatibilidade com o direito comunitário, pois se se entender que ela não é um acto normativo válido não se colocarão esses problemas de compatibilidade.

Assim, abordar-se-á, de seguida, a questão da inconstitucionalidade.

8 — A Circular n.º 19/89 da DGCI (Disponível em http://www.dgci.min-financas.pt/NR/rdon1yres/OF22FB57-1ADD-4D69-9DE3-951458B11A08/circular19de 18-12-1989, direcção de serviços do IVA, pdf), na parte que interessa para a apreciação do presente recurso jurisdicional, estabelece o seguinte:

Conceito de "pequeno valor" e de limite máximo a considerar

3. *Para a conceituação do "pequeno valor" a aplicar às ofertas, que não às amostras, considerar-se-á tal valor como não podendo ultrapassar unitariamente o montante de 3.000$00 (IVA excluído), considerando-se ainda, em termos globais, que o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5‰ (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior, sem qualquer limite em termos de valores absolutos. No caso de início de actividade, a permilagem referida aplicar-se-á aos valores esperados, sem prejuízo de rectificação a efectuar na última declaração periódica a apresentar no ano de início, se os valores definitivos forem inferiores aos valores esperados*.

No caso em apreço, o que está em causa é a constitucionalidade da fixação do valor anual de 5‰ (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

O art. 30, n.º 3, e alínea f), do C.LV.A. estabelece o seguinte:

3 - Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo:

f) Ressalvado o disposto no artigo 25.º, a afectação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral afins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

Excluem-se do regime estabelecido por esta alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, Esta parte final da alínea f) contém um conceito indeterminado ao fazer referência a «ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais».

A referência à conformidade com os usos comerciais aponta no sentido de se ter pretendido que o valor das ofertas relevante para preenchimento do conceito de «oferta de pequeno valor» fosse determinado não em função de um valor objectivo, mas sim tendo em atenção, relativamente a cada tipo de actividade comercial, a prática corrente em matéria de ofertas. Por outro lado, não havendo qualquer razão para crer (nem sendo alegado nem demonstrado) que em relação a todas as actividades comerciais os usos sejam no sentido de não ser excedido o valor de 5‰ do volume de negócios do ano anterior não se encontra qualquer suporte no texto daquela alínea f) para a fixação de tal limite.

Aliás, como resulta da matéria de facto, a Impugnante repetidamente vem excedendo o limite referido, mesmo depois de lhe ser imposto o pagamento de IVA na parte excedente, pelo que se indicia que a prática comercial no seu ramo de actividade seja no sentido de efectuar ofertas em valor superior àquele limite, o que, a ser assim, constituirá um «uso comercial» a atender. Por outro lado, nesta matéria, não há qualquer disposição que permita à administração tributária fixar «limites razoáveis», ao contrário do que sucede em matéria de IRC, com as taxas de reintegração e amortização (art. 30.º, n.º 2, do CIRC) E com repartição de custos para efeitos de determinação do lucro tributável imputável a estabelecimento estável de sociedades e outras entidades não residentes (art. 50.º, n.º 2, do CIRC). (()oPlano Oficial de Contabilidade também não contém qualquer indicação nesse sentido, nomeadamente relacionada com os «Artigos para ofertas».)

Assim, é de concluir que a referida Circular n.º 19/89, no ponto em apreço, é material e organicamente inconstitucional, pois contém uma regra de incidência objectiva de IVA que não foi criada por diploma emanado da Assembleia da República, em matéria que se insere na reserva relativa de competência legislativa a desta (arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, na redacção vidente, a que correspondem os arts. 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), respectivamente, nas redacções de 1982 e 1989. Consequentemente, a liquidação de IVA impugnada enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação (art. 135.º do CPA).

9 — Justificando-se a anulação da liquidação impugnada por vício que impede a renovação do acto, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas no presente recurso jurisdicional.

10 — A Recorrente formulou na petição de impugnação pedido de indemnização «de todos os prejuízos sofridos».

No presente meio processual, apenas é possível condenar no pagamento de juros indemnizatórios, no caso de se apurar existência de erro imputável aos serviços (art. 43.º, n.º 1, da LGT), considerando-se «*também haver erro imputável aos serviços no casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com*

base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas» (n.º 2 do mesmo artigo).

No caso em apreço, o IVA foi autoliquidado, mas a liquidação foi efectuada de acordo com a orientação genérica constante da referida Circular 19/89, pelo que se está perante uma situação que, por interpretação extensiva (se não mesmo meramente declarativa), se enquadra na previsão daquele n.º 2.

Por isso, há lugar ao pagamento de juros desde a data em que ocorreu o pagamento indevido até à data em que vier a ser emitida nota de crédito respeitante ao imposto em causa."

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso jurisdicional e revogar a sentença recorrida, julgando-se procedente a impugnação judicial e consequentemente anular a liquidação impugnada, e condenar a Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do imposto que foi objecto da liquidação anulada, até à data em que vier a ser emitida nota de crédito.

Custas na instância pela Fazenda Pública, com procuradoria de 1/8, não sendo devidas neste STA."

Lisboa, 15 de Outubro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — António Calhau.*

Acórdão de 15 de Outubro de 2008.

Assunto:

IVA. Impugnação Judicial. Prescrição da Obrigação Tributária.

Sumário:

I — À prescrição do IVA de 1996 e 1997 aplica-se a Lei Geral Tributária se, até 1 de Janeiro de 1999, data da sua entrada em vigor, não ocorreu qualquer facto interruptivo ou suspensivo do respectivo prazo.

II — Tal prazo é de 8 anos, contados daquele início de vigência, nos expressos termos do seu artigo 48.º

III — Tendo o processo executivo e a impugnação judicial estado parados por mais de um ano, os efeitos interruptivos respectivos degeneram em mera suspensão, nos termos do artigo 2.º do artigo 49.º da LGT.

IV — É indiferente que os efeitos suspensivos de cada um dos processos se sobreponham ou não, pois basta um deles ter efeito suspensivo durante um determinado período de tempo para esse período se tornar irrelevante para a prescrição.

V — O período de prescrição é calculado tomando como ponto de partida o momento inicial do prazo de prescrição e subtraindo os dois períodos em que os processos tiveram efeito suspensivo, dando relevância apenas a um dos factos, na parte em que os efeitos suspensivos se sobrepuserem.

Processo n.º 409/08-30.
Recorrente: Peco Construções, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Peco Construções, Lda., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial por aquela deduzida contra a liquidação de IVA e respectivos juros compensatórios dos anos de 1996 e 1997.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 – A prescrição da obrigação tributária constitui questão de natureza substantiva, de conhecimento oficioso em qualquer grau de jurisdição, até ao trânsito em julgado da decisão final sobre o objecto da causa.

2 – Somando a totalidade do tempo em que a presente execução esteve parada, por causa não imputável à recorrente, as obrigações tributárias em causa encontram-se prescritas, tendo decorrido

9 anos, 1 mês e 16 dias, no que diz respeito aos impostos do ano de 1996, e 8 anos, 1 mês e 16 dias, no que concerne aos impostos do ano de 1997.

3 – Corolário lógico do que vem sendo dito, deve ser declarada extinta a dívida exequenda por prescrição, com as devidas e legais consequências.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso já que, sendo aplicável ao caso a Lei Geral Tributária, ainda não decorreu o prazo de oito anos previsto no seu artigo 48.º, vista a verificação dos factos interruptivos da citação e da impugnação judicial e a paragem do processo executivo.

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

Vejamos, pois:

Como se mostra dos autos, a instauração do processo executivo teve lugar em 1 de Abril de 2000, tendo sido deduzida impugnação judicial em 28 de Fevereiro do mesmo ano e a executada citada em 3 de Maio seguinte.

Por outro lado, a impugnação judicial esteve parada, por facto não imputável à contribuinte entre 9 de Março de 2004 (data em que os autos foram conclusos ao Mmo. Juiz do Tribunal *a quo*) e 26 de Fevereiro de 2008 (data em que foi proferida a sentença); e também o processo executivo esteve parado, por facto não imputável àquela, entre 4 de Maio de 2000 e 19 de Abril de 2004.

É aplicável aos autos, a Lei Geral Tributária, face ao disposto no artigo 297.º do Código Civil.

Assim, nos termos do artigo 49.º da mesma lei, a impugnação e a citação interromperam a prescrição, devendo contar-se o prazo nos termos do seu n.º 2.

Temos, pois, que ambos os processos pararam mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, o que, nos termos daquele n.º 2, "faz cessar o efeito [interruptivo] previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação".

Ou seja, quer a citação no processo de execução quer a dedução da impugnação judicial passam "a ter efeito suspensivo da prescrição durante o período em que estiveram pendentes sem terem parado há mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte.

É indiferente, naturalmente, que os efeitos suspensivos de cada um dos processos se sobreponham ou não, pois basta um deles ter efeito suspensivo durante um determinado período de tempo para esse período se tornar irrelevante para a prescrição.

Por isso, o período de prescrição é calculado tomando como ponto de partida o momento inicial do prazo de prescrição e subtraindo os dois períodos em que os processos tiveram efeito suspensivo, dando relevância apenas a um dos factos, na parte em que os efeitos suspensivos se sobrepuserem.

Ou, dito de outra forma:

– por efeito do primeiro processo, conta para a prescrição o período desde o início do prazo até à instauração do primeiro processo;

– não corre a prescrição enquanto o primeiro processo estiver pendente até estar parado por mais de um ano;

– não corre a prescrição enquanto segundo processo estiver pendente até estar parado por mais de um ano".

Cfr. Jorge de Sousa, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, pp. 74-75, 2008, Áreas Editora.

Pelo que relevam, para o efeito, quanto à impugnação, o prazo decorrido entre 1 de Janeiro de 1999 e 27 de Fevereiro de 2000, e o decorrido desde 10 de Março de 2005; e, quanto à citação, o medido entre 1 de Janeiro de 1999 e 3 de Maio de 2000, e o decorrido desde 4 de Maio de 2001.

Sucede, assim, que o período de efeito suspensivo da impugnação judicial (28 de Fevereiro de 2000 a 9 de Março de 2005) abrange integralmente o período de efeito suspensivo do processo de execução fiscal (1 de Abril de 2000, data da citação, e 5 de Maio de 2000, data em que se completou o prazo de um ano de paragem por causa não imputável ao contribuinte).

Pelo que este segundo processo acaba por não ter relevância.

No caso dos autos conta-se para a prescrição o prazo decorrido desde o início do prazo (1 de Janeiro de 1999) e a data da autuação da impugnação (28 de Fevereiro de 2000), e o período posterior à data em que esta ficou parada por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, isto é, 10 de Março de 2005.

A soma das duas parcelas temporais dá um resultado inferior aos 8 anos exigidos pelo artigo 48.º da Lei Geral Tributária, pelo que não se verifica a invocada prescrição.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 15 de Outubro de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 15 de Outubro de 2008.

Assunto:

Iva. Sujeição. Ofertas de pequeno valor. Usos comerciais. artigo 3º, n.º 3, alínea f) do CIVA.

Sumário:

I — Não constituem transmissões sujeitas a IVA as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais (artigo 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do CIVA.

II — Não é legal o critério da Administração Tributária segundo o qual só serão consideradas como tal as ofertas que, individualmente, não excedam determinado valor, e, globalmente, não ultrapassem certa percentagem do volume anual de negócios do ofertante.

Processo n.º 470/08-30.
Recorrente: VPC – PORTUGAL, Vendas por Correspondência, L.da
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **VPC - Portugal, Vendas por Correspondência, Ld.**, com sede na Rua Maria Luísa Holstein, 4, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do TAF de Lisboa, o acto de indeferimento da reclamação graciosa, relativa à liquidação de IVA, respeitante ao mês de Maio de 2005.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis

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

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

III. De resto, em Acórdão proferido pela 2.ª Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo refere-se expressamente "que a «lei do POC», tal qual é invocada na sentença, nada adianta relativamente ao regime a que estão sujeitas as ofertas de pequeno valor, no concernente ao IVA...".

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

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

VI. Inexistindo, na "lei do POC", qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas "serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI";

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

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

VIII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

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

X. Isto porque "a lei do POC" foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

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

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

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

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

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

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

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

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

XVIII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que "a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor",

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

XX. Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: "A não aplicação, por parte da Administração Fiscal da exclusão constante da parte final da alínea f) do n.º 3 do art. 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5 %0 do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela Circular n.º 19/89, de 18-12."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Pela revogação da Sentença Recorrida

XXXI. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas aos respectivos clientes com fundamento exclusivo na Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas foi considerado (até pela própria Circular) como estando em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

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

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

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

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

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

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

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

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

XL. Nem pode conformar-se com a liquidação de imposto única e exclusivamente com fundamento no conteúdo de uma Circular que pretende aplicar um limite de 5%0 do volume de negócios, com referência ao exercício anterior, que consubstancia uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

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

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

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

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

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

XLVI. E pela anulação da liquidação impugnada;

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

XLVIII. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da "lei do POC";

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

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

LI. Tal como veio a ser decidido pelo Venerando Supremo Tribunal Administrativo em casos em tudo idênticos ao dos autos.

Nestes termos e nos mais de Direito, sempre com o mui Douto suprimento de Vossas Excelências, Senhores Juízes Conselheiros, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

a) Revogando a Douta Sentença recorrida;

b) Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;

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

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

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que não há nulidade de sentença nem omissão de pronúncia, mas o recurso deve proceder por ilegalidade da circular em causa.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1. A impugnante faz parte do grupo empresarial "3 Suisses", tendo como casa mãe a sociedade francesa "3 Suisses International, SA" e exerce a actividade de "Vendas por Correspondência" de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal (cfr. p.i e PAT);

2. No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procede a aquisições de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que, numa primeira fase, deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava, aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes (cfr. p.i e PAT);

3. Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1996 a 2000, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18-12, ou seja, 5%0 do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3º, n. 3, alínea f) do CIVA (cfr. p.i e PAT);

4. A impugnante passou, com efeitos a partir do exercício de 2001, a auto liquidar IVA sobre o valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5%0 do volume de negócios do ano anterior;

5. A impugnante deduziu, em 8/7/05, reclamação graciosa da liquidação em causa, não tendo sido emitida pronúncia pela AF sobre a reclamação relativa pagamento indevido de IVA, respeitante a Maio de 2005, objecto dos autos;

6. A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada em Tribunal a 7.02.2006.

3. São várias as questões que o recorrente suscita, e que examinaremos de seguida. A saber: 1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis. 2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas. 3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade. 4. Revogação da Sentença Recorrida.

Vejamos cada questão de per si.

3.1. A completa ausência de fundamento de direito e respectivo erro na determinação das normas jurídicas aplicáveis.

Ou seja: a falta de especificação de fundamentos de direito

Segundo o recorrente a sentença, por força deste vício, é nula, nos termos do art. 668º do CPC.

Mas não tem razão.

A eventual inexistência de lei que suporta a decisão recorrida será eventualmente erro de direito, que não nulidade de decisão. A sentença recorrida indica uma norma legal. Se ela não suporta a decisão é questão que nada tem a ver com a não especificação de fundamento de direito.

Não procede, neste ponto, e quanto a esta questão, a pretensão da recorrente.

3.2. A omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

Quanto a este último ponto foi indicada na sentença a norma violada. Se foi mal indicada é ponto que não contende com a nulidade da decisão, por omissão de pronúncia, configurando antes eventual erro de julgamento.

No tocante ao primeiro ponto, também não há omissão, pois a circular, eivada alegadamente de inconstitucionalidade, foi apreciada por remissão para acórdão do TCA.

Não há pois nulidade por omissão de pronúncia.

Improcede assim esta segunda questão.

3.3. A Oposição entre os fundamentos da sentença recorrida e a respectiva decisão e a incorrecta aplicação do princípio da igualdade.

No tocante ao 1º ponto, refere a recorrente que "a sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art. 3º, n. 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela AF também está correcta".

Que dizer?

Pois bem.

Não se vislumbra a contradição acusada pela recorrente. O que sucede é que esta diverge do entendimento perfilhado pela sentença. A decisão judicial questionada não viu obstáculo a que aos critérios legais do "pequeno valor" e da "conformidade com os usos comerciais" acrescesse, por via administrativa, o da limitação do valor global das ofertas a 5%0 do volume de negócios. A recorrente não aceita que seja legal esta última imposição. Pode, assim, ocorrer um erro de julgamento, se certa for a posição da recorrente, mas não há contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão a que ela chegou ([1]).

A questão da violação do princípio constitucional da igualdade tem a ver com a circular questionada, ponto que abordaremos adiante.

3.4. Revogação da Sentença Recorrida (a ilegalidade da Circular 19/89, de 18 de Dezembro).

Já vimos qual o teor da circular sob censura (vide pontos 3 e 4 do probatório).

Vejamos então.

As transmissões gratuitas de bens quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto, estão sujeitas a IVA – art. 3º, 3, f) do CIVA.

Com a seguinte excepção: "as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais" – parte final do citado normativo.

A lei não conceptualiza o que sejam ofertas de pequeno valor e usos comerciais referidos no citado normativo.

Mas é evidente que quer o conceito de pequeno valor, quer o conceito de usos comerciais, não são conceitos rígidos, com aplicação uniforme a todos os casos. Aquele porque dependente desde logo valor do bem vendido, vista numa relação entre ambos (bem vendido e bem ofertado). Este, porque os usos comerciais não são os mesmos em todos os ramos do negócio.

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

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

E foi isso que, no caso, fez a Administração Tributária. Não obstante o que as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n. 3 do artigo 3º do CIVA, por aplicação do critério apontado pela dita circular.

Critério esse que, pelas razões expostas, se não mostra conforme à lei, implicando a insubsistência do acto impugnado ([2]).

4. A recorrente pede igualmente uma indemnização, estribando-se nos artºs 43º da LGT e 61º do CPPT.

Vejamos.

A declaração do contribuinte foi efectuada por este de acordo com as orientações genéricas da AT (nºs. 3 e 4 do probatório).

Ora, já vimos que tais orientações eram ilegais.

Daí que a impugnante tenha direito a juros indemnizatórios e só a eles, pois o seu único prejuízo foi o pagamento de imposto que, como vimos, não era devido, e decorreu de um erro da AT – art. 43º, 2, da LGT.

5. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, anulando-se a liquidação impugnada, reconhecendo-se à impugnante direito a juros indemnizatórios sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento até à data da emissão da respectiva nota de crédito, assim se julgando procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Outubro de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho — Jorge Lino* (vencido, de acordo com a declaração de voto junta).

Recurso n.º 470-08

A recorrente, na alegação do presente recurso, diz nomeadamente que o preço das ofertas da recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela.

A sentença recorrida não faz julgamento da matéria de facto alegada no presente recurso, mormente nada assenta acerca de *quais os usos comerciais respeitantes ao caso concreto*; nada assenta quanto ao *montante das "ofertas" efectuadas*; como nada assenta no que respeita ao demais circunstancialismo justificativo mormente do *montante unitário e total das "ofertas" efectuadas*.

E, sem esse necessário julgamento de facto – em vista da verificação em concreto da qualidade de *«ofertas de pequeno valor em conformidade com os usos comerciais»*, conceito imposto no artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do Código do IVA – é prematuro, salvo o devido respeito, julgar ilegal a liquidação impugnada com base na ilegalidade da orientação administrativa que, muito legitimamente, procura interpretar a lei aplicável ao caso (expressando o entendimento de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior).

Segundo me parece, há necessidade de julgamento da matéria de facto alegada no recurso, pelo que, assim sendo, o mesmo não versa matéria exclusivamente de direito.

Digo, assim, do meu entendimento de que o Supremo Tribunal Administrativo é absolutamente incompetente para conhecer do objecto do presente recurso – conforme, aliás, foi decidido, por unanimidade, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-12-2006, proferido no recurso n.º 768/06 (respeitante ao mesmo assunto e à mesma ora recorrente).

Jorge Lino

([1]) Acórdão deste STA de 11/4/2007 (rec. n. 35/07), aresto que subscrevemos.
([2]) Acórdão citado

Acórdão de 15 de Outubro de 2008.

Assunto:

IVA. Contra-ordenação fiscal não aduaneira. Não entrega do imposto.

Sumário:

A "falta de entrega da prestação tributária", a que se refere o artigo 114.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias, não abrange os casos de não recebimento do imposto pelo sujeito passivo.

Processo n.º 481/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Carreira & Filhos, Lda. e Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Ministério Público vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que absolveu a arguida Carreira & Filhos, S.A., da infracção ao disposto nos artigos 26.º, n.º 1, alínea *a*), do Código do IVA, punida, nos termos dos artigos 114.º, n.º 2, e 26.º, n.º 4, do Regime Geral das Infracções Tributárias, com a coima de € 3.206,24.

Fundamentou-se a decisão em que, no caso vertente, não está em causa qualquer prestação tributária deduzida nos termos da lei, a que se refere aquele artigo 114.º, mas antes uma prestação tributária de que existe obrigação legal de liquidar, em conformidade com o CIVA, sendo que, "de acordo com o n.º 3 do citado artigo 114.º do CIVA, e quando esteja em causa a obrigação legal de liquidar o imposto para efeitos do disposto nos seus nºs. e 2, apenas se considera prestação tributária aquela que haja sido recebida", não existindo, todavia, nos autos, qualquer prova desse recebimento que, de resto, constitui pressuposto legal da infracção consubstanciada na falta de entrega do IVA juntamente com a declaração periódica.

O MP recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.º - Os artigos 26.º, n.º 1, e 40.º, 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 artigo 144.º, n.º 1, do RGIT.

3.º - A douta sentença recorrida violou assim, e em consequência, as normas legais referidas nos n.ºs 1 e 2 que antecedem.

4.º - Razão pela qual deve ser revogada, e substituída por outra que mantenha a condenação da arguida.

Não houve contra-alegações.

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) No dia 29/02/2004, foi elaborado o Auto de Notícia de fls. 6, que se dá por integralmente reproduzido, do qual se destaca o seguinte:

«Quadro 01 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO INFRACTOR
(...)
Enquadramento: (artº 40º CIVA) MENSAL
Quadro 02 ELEMENTOS QUE CARACTERIZAM A INFRACÇÃO
1. Montante do imposto exigível: 13731,2 Eur;
2. Valor da prestação tributária entregue: 0 Eur;
3. Valor da prestação tributária em Ma: 13731,2 Eur
4. Data de cumprimento da obrigação: 13/10/2003
5. Período a que respeita a infracção: 2003/07
6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 10/09/2003
7. Normas infringidas: Art 26º n.º 1 e 40 n.º 1 a) do CIVA - Apresentação dentro prazo D.P., s/meio de pagamento ou c/ pagamento insuficiente (M)
8. Normas punitivas: Art 114º n.º 2 e 26º n.º 4 - Falta entrega prest. tributária dentro prazo (M)
(…)

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 as normas previstas em 7, punível pelas disposições referidas em 8, do mesmo quadro. (...)»

B) Em 13.10.2003, a recorrente apresentou a declaração periódica de IVA, referente ao mês de Julho de 2003, em que apurou o montante de IVA a entregar ao Estado de 13.731,20€, desacompanhada do respectivo meio de pagamento.

C) Por despacho de fls. 10 a 11, datado de 06.09.2006, que se dá por integralmente reproduzido, a recorrente foi condenada por infracção ao disposto nos art. 26.º, n.º 1 e 40.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, punível pelos art. 114.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4 do RGIT, na coima de 3.206,24€.

Vejamos, pois:([1])

A questão dos autos é a da interpretação do artigo 114.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias, apurado factualmente que "inexiste, nos autos, qualquer prova" de que a arguida tenha recebido o IVA em causa.

Dispõe aquele normativo:

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.

E, conectados com a mesma disposição legal, estão também os artigos 26.º, n.º 1, e 40.º, n.º 1, alínea *a*), do CIVA, que regulam a entrega do imposto.

"A análise do artigo 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 artigos 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 artigo 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".

"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 artigo 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 artigo 114.º.

Há ainda dedução por conta de prestação tributária (por conta do imposto), enquadrável na primeira parte do n.º 3 do artigo 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".

"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 (artigos 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 independentemente de ter sido efectuado pelos adquirentes de bens ou utilizadores de serviços o pagamento da quantia facturada. O regime do artigo 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 (artigos 19.º a 25.º do CIVA)".

Para as situações em que o sujeito passivo recebe de terceiros IVA que liquidou mas não entregou ao fisco, havendo obrigação de o entregar, rege o n.º 3 do artigo 114.º, *in fine*, que refere a prestação tributária "que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar".

"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 artigo 95.º, inserido no Capítulo VIII do CIVA, está expressamente revogado pela alínea c) do artigo 2.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho".

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

Sem custas.

Lisboa, 15 de Outubro de 2008. – *Brandão de Pinho* (relator) – *Pimenta do Vale – Miranda de Pacheco.*

([1]) Seguir-se-á, aqui de perto, o recente acórdão do STA de 28 de Maio de 2008, da mesma instância e arguida.

Acórdão de 15 de Outubro de 2008.

Assunto:

Direito de audição. Recurso Hierárquico. Liquidação. Efeitos anulatórios.

Sumário:

I — A audição do contribuinte antes da decisão de reclamação graciosa deduzida de uma liquidação de Contribuição Autárquica não afasta o direito de ser ouvido no sequente procedimento de 2.º grau despoletado pela interposição de recurso hierárquico, nomeadamente, no caso de na decisão de indeferimento desse recurso ter sido utilizado pela Administração Tributária argumento jurídico novo até então desconhecido pelo recorrente.

II — A ocorrência desse vício de forma em momento posterior à efectivação da liquidação, consubstanciado na preterição do direito de audição, não projecta efeitos anulatórios sobre esse acto tributário de liquidação, antes conduzindo à anulação da respectiva decisão de indeferimento do recurso hierárquico.

Processo n.º 542/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: SINERLUZ - Promoções Imobiliárias, Lda.
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 sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que concedeu provimento à impugnação judicial deduzida pela SINERLUZ – PROMOÇÕES IMOBILIÁRIAS - Lda., do despacho que lhe indeferiu o recurso hierárquico interposto em 11 de Abril de 2005, da decisão da Direcção de Finanças do Porto, referente à liquidação de Contribuição Autárquica, relativa ao ano de 2001, no valor de 35.451,48€, anulando esta liquidação, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) A douta sentença recorrida, ao julgar procedente a impugnação judicial por vício formal no procedimento, concluiu demonstrada a preterição do direito de audição prévia no recurso hierárquico, anulando a decisão proferida e em consequência a liquidação de Contribuição Autárquica.

B) Ao decidir da forma como decidiu, a Mma. Juiz "a quo" fez errada aplicação do direito à matéria factual dada como provada.

C) Em discussão, nos presentes autos, está a alegada violação do direito de audição prévia à decisão de indeferimento do pedido no recurso hierárquico interposto do indeferimento da reclamação graciosa.

D) No respeito pela Constituição da República (artº 267º n.º 5), o Código de Procedimento Administrativo e a Lei Geral Tributária prevêm e impõem a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.

E) "A audiência dos interessados" como figura central do procedimento decisório de primeiro grau, representa o cumprimento daquela directiva constitucional através do direito de audição prévia, antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações recursos ou petições (artºs 100º do CPA e 60º da LGT).

F) Como refere Rogério Soares "hoje o interesse público não se identifica com valores exclusivos da máquina estadual, antes é o equilíbrio entre necessidades do grupo enquanto tal e necessidades dos homens (...) Mas significa também que as barreiras não servem exclusivamente para defesa dos particulares".

G) Como igualmente refere Pedro Machete, a intervenção procedimental do particular não se reconduz a um exercício do contraditório, explicando-se antes como "colaboração responsável na concretização do bem comum".

H) Torna-se assim evidente a importância da participação procedimental dos particulares para a própria determinação do interesse público concreto.

I) Da disciplina jurídica da audição prévia decorre uma dupla função: a defesa antecipada dos seus interesses (em resultado de decisão da administração fiscal desfavorável - único pressuposto positivo) e

J) A valoração dos factos tributáveis de acordo com o principio da verdade material, correspondendo assim a intervenção do contribuinte à ideia de contraditório e não ao conceito de mera participação funcional.

K) A enunciação de pressupostos negativos de natureza objectiva estão na ratio da dispensa do direito de audição, cujo regime acaba por não ser substancialmente diverso do previsto no CPA (artº 103º).

L) Daí que seja legítimo afirmar, com Lima Guerreiro, que de acordo com o princípio da unidade do procedimento, o direito de audição é exercido, geralmente uma única vez: finda a instrução e antes da decisão, não podendo ser utilizado para introduzir dilações sucessivas no procedimento.

M) Nos recursos hierárquicos, como procedimentos de 2º grau, "só haverá lugar à audiência prévia quando o acto secundário (como aquele que decide o recurso) se baseie em matéria de facto nova, não considerada na decisão primária".

N) Em sentido convergente, vejam-se os doutos Acórdãos do STA, proferidos com datas de 9/03/2006 e 7/02/2007 (cfr referido em 29 e 30).

O) Da matéria fixada e dos documentos juntos aos autos resulta que à impugnante foi concedido direito de audição prévia em sede de reclamação graciosa.

P) A não concretização do direito de audição prévia no recurso hierárquico de indeferimento do pedido, não consubstancia formalidade indispensável conducente a vício de procedimento, por ausência de fundamentos novos,

Q) antes configura um procedimento de 2º grau "tout court", verdadeiro reexame da situação anterior,

R) reconduzindo à desnecessidade de consagração de um novo momento de audição prévia, que, a ser concedido, se transformaria em formalidade inútil e protelaria o recurso à via jurisdicional.

S) Porém, se esse não for o entendimento deste Venerando Tribunal, e se considerar a existência de vício formal por preterição do direito de audição no âmbito do recurso hierárquico, enquanto procedimento decisório de 2º grau,

T) tal vício procedimental não tem a virtualidade de anular a liquidação, como decorre da decisão sob recurso,

U) mas tão só, se for caso disso, o de fazer retornar aquele procedimento ao ponto posterior à instrução procedimental havida, anulando-se apenas a decisão.

V) A natureza jurídica do direito de ser ouvido no âmbito do procedimento tributário configura um direito subjectivo legal-procedimental, pelo que a respectiva violação traduzir-se-á apenas num vício de forma da decisão final determinando, em principio, a respectiva anulabilidade nos termos gerais do artº 135º do CPA, supletivamente aplicável.

W) Ao contrário do decidido, nunca um vício procedimental da decisão de recurso hierárquico interposto do seu indeferimento por preterição de audiência prévia, antes da decisão final nele produzida, poderá consequenciar a anulação de acto tributário de liquidação, como acto posterior que é a este.

X) Em sentido idêntico, veja-se o doutamente decidido pelo Acórdão 01877/03, proferido pelo STA em 16/06/2004, que aqui se segue de perto.

Y) Em suma, a douta sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de direito, porque fez errada interpretação e aplicação dos normativos legais supra citados.

2 - A recorrida "Sinerluz-Promoções Imobiliárias, Lda." contra alegou nos termos que constam a fls. 222 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, concluindo do seguinte modo:

a) A audição prévia da Autora era obrigatória, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, pelo que, não tendo sido realizada, se preteriu uma formalidade essencial do procedimento e, como tal, a decisão final do aludido recurso hierárquico encontra-se inquinada de tal ilegalidade e, consequentemente, deverá ser anulada;

b) Pois a decisão não foi praticada no exercício de poderes estritamente vinculados e certamente não era a única possível, como veio a admitir o Tribunal "a quo';

Caso assim não se entenda e sem prescindir,

c) A liquidação aqui em crise encontra-se ferida de um vício de violação do princípio da legalidade tal como está consagrado no artigo 266º da CRP;

d) Concretizado no âmbito fiscal, no artigo 55º da LGT, quando estabelece que a actividade da Administração Fiscal tem de ser levada a cabo em subordinação à Constituição e à lei e deve respeitar os interesses legítimos dos cidadãos.

e) A actuação da administração fiscal para ser legal deve, pois, observar os princípios da decisão e da celeridade, sob pena de constituir um vício de violação da lei.

Caso assim não se entenda e sem prescindir,

f) A liquidação aqui em crise é ineficaz, uma vez que enquanto não forem decididos os pedidos de suspensão, face ao estatuído no n.º 6 do artigo 77º da LGT, não se poderá proceder à prática do acto de liquidação do tributo sem prévia notificação da decisão sobre o pedido de não sujeição.

Caso assim não se entenda e sem prescindir,

g) O relevante para a "não sujeição" de CA constante da alínea 1) do n.º 1 do artigo 10º do Código da CA é a empresa ter por objecto social a compra e venda de imóveis e os mesmos figurarem nas suas existências, facto este que deve ser reflectivo na contabilidade.

h) E não a "comunicação" a que se refere o n.º 5 daquele artigo 10º, a qual apesar de obrigatória, não tem efeitos constitutivos, configurando-se apenas acessória.

i) Logo, o despacho de indeferimento do pedido de não sujeição padece do vício de violação de lei, porquanto tem subjacente a aplicação do n.º 6 do artigo 10º do Código da CA, o qual é materialmente inconstitucional por violar o Princípio da Proporcionalidade, tal como está estabelecido nos artigos 2º, 18º n.º 2 e 266º da CRP e, consequentemente, deverá ser anulado.

3- O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- A ora impugnante é uma sociedade que se dedica como actividade principal à compra, venda e revenda de bens imobiliários e como actividade secundária à promoção de imóveis.

- No âmbito da sua actividade, a impugnante adquiriu em 18 de Outubro de 2001 sete prédios (lotes de terreno para construção), designados por Lote n.º 2, Lote n.º 3, Lote n.º 4, Lote n.º 5, Lote n.º 6, Lote n.º 7 e Lote n.º 8, sitos no Lugar da Formiga, à Av. Eng. Duarte Pacheco e Rua José Joaquim Ribeiro Teles, em Ermesinde, Valongo, inscritos na matriz urbana da Freguesia de Ermesinde sob os artigos 9574, 9575, 9576, 9577, 9578, 9579 e 9580.

- Em 24 de Julho de 2002, a impugnante requereu ao serviço de finanças competente um pedido de não sujeição a Contribuição Autárquica dos lotes inscritos sob os artigos 9574, 9576, 9577, 9578, 9579 e 9580, nos termos do artigo 10º, n.º 1 e) do CCA alegando que se tratava de um terreno para construção que tinha passado a constar do activo de uma empresa que tinha por objecto a construção de edifícios para venda - cfr. doc. de fls. 31 dos autos.

- Em 6 de Setembro de 2002 apresentou um pedido de não sujeição a CA do prédio inscrito na matriz sob o artigo 9575 nos termos do artigo 10º, n.º 1 f) do CCA alegando que ele tinha passado a figurar nas existências da empresa que tinha por objecto a sua venda - cfr. doc. de fls. 32 dos autos.

- Em 17 de Março de 2004 foi efectuada a liquidação da CA relativa ao ano de 2001 no valor de 35.451,48 euros com pagamento em Outubro de 2004.

- A sociedade impugnante apresentou em 8 de Novembro de 2004 uma reclamação graciosa - cfr. doc. de fls. 33 dos autos.

- Em 27 de Dezembro de 2004 o Chefe do Serviço de Finanças indeferiu os pedidos de não sujeição a Contribuição Autárquica para o ano de 2001 em virtude das comunicações a que alude o artigo 10º, n.º 5 do CCA terem sido apresentadas fora de prazo.

- A impugnante foi notificada desse despacho em 28-12-2004.

- Em 29 de Dezembro de 2004 foi projectado o despacho de indeferimento da reclamação graciosa.

- A impugnante foi notificada para o exercício do direito de audição em 16 de Janeiro de 2005.

- Em 7 de Março de 2005 foi proferido o despacho definitivo de indeferimento da Reclamação Graciosa.

- Em 11 de Abril de 2005 a impugnante deduziu recurso hierárquico - cfr. doc. 23 dos autos.

- O mesmo foi indeferido por despacho datado de 11 de Novembro de 2005.

- Despacho que foi notificado à impugnante em 19 de Janeiro de 2006 - cfr. doc. de fls. 24 a 29 dos autos.

- A presente impugnação judicial foi deduzida no dia 19 de Abril de 2006.

5 - A questão jurídica que importa enfrentar e decidir no presente recurso traduz-se em saber se era obrigatória a audição prévia da ora recorrida antes da decisão do recurso hierárquico que interpusera do indeferimento de reclamação graciosa deduzida de uma liquidação da Contribuição Autárquica referente ao ano de 2001, sendo certo que esse direito de audição fora exercido antes desse último indeferimento.

No sentido afirmativo se entendeu na sentença recorrida, uma vez que no caso não estava prevista a dispensa do exercício desse dever de audição desde logo porque a decisão veio a ser totalmente desfavorável ao contribuinte, sendo certo ainda que "*como se pode verificar pelo teor da fundamentação da decisão proferida no recurso, neste foram utilizados argumentos, como seja a inexistência de norma que preveja a suspensão da liquidação da CA, enquanto não forem decididos os pedidos de suspensão, relativamente aos quais não foi dada a possibilidade à impugnante de os rebater"*.

Na sua alegação de recurso a Fazenda Pública, em suma, vem defender que tendo sido concedido à ora recorrida direito de audição prévia em sede de reclamação graciosa, a não concretização desse mesmo direito antes do indeferimento do recuso hierárquico não consubstanciaria formalidade indispensável conducente ao correspondente vício procedimental, por ausência de factos novos, antes configurando um procedimento de 2.º grau, verdadeiro reexame da situação anterior e daí que um novo momento de audição se transformasse em formalidade inútil e que protelaria o recurso à via jurisdicional.

Vejamos.

O princípio da participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes dizem respeito recebeu consagração expressa no artigo 267.º, n.º 5 da CRP.

Tal princípio veio a ser concretizado no artigo 8.º do CPA e de acordo com o qual "os órgãos da administração pública devem assegurar a participação dos particulares, bem como das associações que tenham por objecto a defesa dos seus interesses, na formação das decisões que lhes disserem respeito, designadamente através da respectiva audiência", de harmonia com as regras fixadas nos artigos 100.º a 103.º.

Esse direito de participação veio igualmente a ser acolhido no âmbito do procedimento tributário nos artigos 45.º do CPPT e 60.º da LGT, aqui concretizada na forma do direito de audição do contribuinte.

No caso dos autos, a questão que se coloca é de saber se a audição da recorrida antes da decisão da reclamação graciosa esgota e afasta esse seu direito de ser ouvida no sequente procedimento de 2.º grau despoletado pela interposição do recurso hierárquico.

Entendemos que não.

Com efeito, de harmonia com o disposto na alínea b), n.º 1 do artigo 60.º da LGT o contribuinte tem o direito a ser ouvido antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições, sendo certo que esse mesmo compêndio normativo não consagra para essas hipóteses a dispensa de audição no caso de já ter havido pronúncia do contribuinte, a exemplo do que está previsto na alínea a), n.º 2 do artigo 103.º do CPA, com excepção do caso particular da audição antes da liquidação previsto no n.º 3 do mesmo artigo 60.º, onde, no entanto, se afasta essa dispensa na hipótese de invocação de factos novos.

Sendo assim, como defende Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT, anotado e comentado, 5.ª edição, na anotação 14.º ao artigo 45.º, face à inexistência nessa matéria de um caso omisso, "*não haverá suporte legal para fazer aplicação no procedimento tributário do preceituado nesta alínea a) do n.º 2 do artigo 103.º do CPA"*.

Aliás, como escreve ainda o mesmo autor nessa anotação, a dispensa de audição radica num fundamento de duvidosa segurança, assente como se encontra na sua inutilidade, *"pois o conhecimento do projecto de decisão e respectiva fundamentação, contrária à posição defendida pelo interessado em anterior tomada de posição, pode permitir-lhe apresentar nova argumentação em contradição com a da projectada decisão"*.

Ora, na situação "sub judice", acontece que, para além do mais, a sentença sob recurso invoca em apoio do seu entendimento o facto de na decisão de indeferimento do recurso hierárquico ter sido utilizado pela Administração Tributária um argumento novo, até então desconhecido pela ora recorrida e que se prendia com a "inexistência de norma que preveja a liquidação da CA enquanto não forem decididos os pedidos de suspensão".

Neste contexto, bem se andou na sentença ao concluir que a falta de audição da recorrida antes da decisão de indeferimento do recurso hierárquico que havia interposto consubstancia preterição de formalidade essencial com efeitos invalidantes, ao invés do que defende a recorrente Fazenda Pública.

Daí que improcedam as conclusões A) a R).

Questão já diversa, em que se acompanha, desta feita, a posição defendida pela recorrente, é a que tem a ver a com a não projecção de efeitos invalidantes do aludido vício procedimental sobre a própria liquidação.

Na verdade, a esse respeito se subscreve por inteiro a conclusão w) da alegação da recorrente - "*Ao contrário do decidido, nunca um vício procedimental da decisão de recurso hierárquico interposto do seu indeferimento por preterição de audiência prévia, antes da decisão final nele produzida, poderá consequenciar a anulação do acto tributário de liquidação, com acto posterior a este"*.

De facto, o que está em causa na situação em apreço é a ocorrência de um vício de forma, procedimental, em momento posterior à efectivação da liquidação e daí a impossibilidade desse vício projectar efeitos invalidantes sobre um acto tributário que o antecede.

Em situação similar, no acórdão de 16-06-04, proc. 1877/03, escreveu-se o seguinte: "Tal vício poderá anular a decisão administrativa proferida na reclamação, mas com tal efeito se quedará, podendo apenas conduzir, naquele primeiro aspecto, ao proferimento de nova decisão na reclamação, sanado o cometido vício procedimental, mas nunca à anulação da liquidação igualmente impugnada".

Procedem, deste modo, as conclusões T) a X).

Termos em que se acorda conceder parcial provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida - que, no mais se confirma - quanto à anulação da liquidação que se mantém na ordem jurídica.

Custas a cargo da recorrente e recorrida na proporção do respectivo decaimento, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 15 de Outubro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — António Calhau*.

Acórdão de 15 Outubro 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.

IV — Não se pode falar em questão de importância fundamental, seja pela sua importância jurídica, seja social, se estamos perante uma questão única, respeitante a um plano de regularização de dívidas ao fisco constante do DL n. 124/96, em que foi aceite, como forma de extinção das dívidas fiscais, a dação em pagamento das receitas das apostas mútuas desportivas.

Processo n.º: 554/08-30.
Recorrente: Federação Portuguesa de Futebol.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Lúcio Barbosa.

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

1. **FEDERAÇÃO PORTUGUESA DE FUTEBOL**, com sede na Rua Alexandre Herculano, 58, Lisboa, tendo sido citada no âmbito dos processos de execução inicialmente instaurados contra Ermesinde Sport Clube, opôs-se, junto do TAF de Penafiel, à referida execução fiscal.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a oposição improcedente.

Inconformada, a oponente interpôs recurso para o TCA – Norte.

Este, por acórdão de 23/04/2008, negou provimento ao recurso.

De novo inconformada, a oponente Federação Portuguesa de Futebol interpôs recurso para este Supremo Tribunal, ao abrigo do art. 150º do CPTA, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I – DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

A. O presente recurso é interposto ao abrigo do art. 150º do C.P.T.A., aplicável por força do disposto no art. 2º-c) do CPPT, tal como já tem admitido jurisprudência do STA (cfr. acórdãos proferidos nos processos 729/06, 854/06 e 357/07).

B. Para os efeitos do art. 150º n. 1 do CPTA, a possibilidade da melhor aplicação do direito resultará – de acordo com a jurisprudência do STA - da repetição num número indeterminado de casos futuros, tendo com escopo a uniformização do direito, sendo patente o ganho para a justiça se se proceder a tal uniformização, uma vez que se encontram pendentes - tendo por incidência matéria similar - 62 oposições fiscais, que têm vindo a ser julgadas com fundamentações contraditórias, como decorre dos recursos que, acerca desta matéria, já se encontram pendentes no STA sob os nºs. 172/08 e 173/08.

C. É manifesto que se prepara um "descalabro" de decisões contraditórias, o que o próprio prestígio da justiça deve evitar através da correspondente uniformização do direito, acrescendo ainda a relevância jurídica e social do tema.

II – DO FUNDAMENTO DA REVISTA

D. A questão dos autos tem a ver com a manifesta ilegitimidade da ora Recorrente, uma vez que – como uma análise, despida de preconceito, reconhecerá – a Recorrente nunca actuou, em nome próprio, no processo da entrega das receitas do totobola a que os clubes de futebol têm direito, a título de dação em pagamento e a favor do Estado, para pagamento das dívidas desses clubes de futebol, nunca tendo assumido tais dívidas.

E. A intervenção do Presidente da Federação Portuguesa de Futebol no auto de aceitação de dação em pagamento, de fls.…, foi efectuada enquanto Presidente da Federação Portuguesa de Futebol mas para os efeitos de representar o Ermesinde Sport Clube, nos termos da procuração que consta de fls....

F. No auto de fls. … há expressa referência a que o Presidente da Federação Portuguesa de Futebol actuou ao abrigo de uma procuração "para a assinatura da presente acta, que fica(m) fazendo parte integrante do mesmo", que é precisamente a procuração de fls. …, supra referida na conclusão anterior, não existindo nenhuma outra nos autos, nem qualquer outro documento que ateste que a sua intervenção foi feita a outro título.

G. A Administração Fiscal não quer aceitar esta evidência e os tribunais, ao abrigo de fundamentações contraditórias – que decorrem exactamente da falta de razão desse ponto de vista –, ainda não puseram cobro a essa interpretação abusiva, que corrompe e desvirtua o sentido do instituto da representação voluntária, que pura e simplesmente deixou de existir!

H. *O acórdão recorrido* – e isso é de uma enorme gravidade – *violou os princípios gerais da representação voluntária* – maxime, o art. 258º do CC, uma vez que sustenta que a Recorrente actuou em nome próprio no auto de dação em causa, sem invocar *qualquer documento ou facto* de onde isso se possa extrair, *quando é por demais evidente que o seu presidente aí actuou ao abrigo da procuração de fls. ...* como expressamente se refere na parte final no 1º parágrafo de fls....

I. Por outro lado, o acórdão recorrido violou o disposto nos artºs 595º n. 1 do CC e 7º n. 1 do DL n. 124/96, que estabelecem o enquadramento legal da assunção de dívida em apreço por terceiros, quando tal art. 7º exige que tais terceiros prestem garantia pelo valor desse capital e formulem requerimento nesse sentido, sendo manifesto que nenhum desses requisitos foi preenchido.

O EOGA emitiu douto parecer, pugnando pela não admissão da revista.

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).

Importa assim saber se estão reunidos os pressupostos do n. 1 do referido normativo, que compete, nos termos da lei, a este Supremo Tribunal.

Isto porque, diferentemente do que sustenta o MP, este Supremo Tribunal, depois de hesitação inicial, vem agora entendendo, pacificamente, que é possível, na jurisdição tributária, o recurso de revista com previsão no art. 150º do CPTA.

Os pressupostos referidos 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.

Não estamos patentemente perante questão de importância fundamental, seja pela sua importância jurídica, seja social.

Na verdade, não se antolha qual seja essa importância jurídica, pois estamos perante uma questão única, respeitante a um plano de regularização de dívidas ao fisco constante do DL n. 124/96, em que foi aceite, como forma de extinção das dívidas fiscais, a dação em pagamento das receitas das apostas mútuas desportivas.

Questão que não se mostra ser de uma importância jurídica fundamental.

E também não se vê onde esteja a importância social relevante.

Aceitando-se embora que o futebol é um fenómeno social relevante, seja a nível global, seja na sociedade portuguesa, não se vê em que medida uma questão deste tipo, haja de assumir essa relevância social.

E também não se vê, confinada que está tal questão a um único problema, insusceptível de repetição futura, e que se esgotará temporalmente, onde esteja a necessidade de melhorar a aplicação do direito.

E a alegada necessidade de uniformização de decisões – por alegadamente haver 62 oposições fiscais pendentes – não encontrará resposta no recurso de revista.

Na verdade, a eventual existência de oposição entre decisões encontrará solução através do recurso por oposição de acórdãos, previsto no art. 284º do CPPT, disposição legal que este Supremo Tribunal vem entendendo manter-se vigente na ordem tributária.

Demais que nem sequer terá sido considerada esta uma questão nova que suscitasse dificuldades sérias de interpretação, já que não foi suscitado o reenvio prejudicial para este Supremo Tribunal, como se permite no art. 93º do CPTA.

Entendemos assim que não existe a relevância de que a lei faz depender a admissibilidade do recurso.

Assim sendo, não pode o Tribunal apreciar os fundamentos da revista e as alegadas violações de lei assacadas ao acórdão recorrido.

No sentido ora exposto, pode consultar-se o acórdão deste STA de 02 Julho de 2008 (rec. n. 173/08)

3. Face ao exposto, acorda-se em não admitir o recursos, face à não verificação dos requisitos expressos no n. 1 do art. 150º do CPTA.

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

Lisboa, 15 de Outubro 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 15 de Outubro de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Venda. Reclamação. Sentença. Omissão de pronúncia. Erro de julgamento.

Sumário:

I — Não ocorre omissão de pronúncia devida, geradora de nulidade da sentença, se a solução dada à causa acarreta a inutilidade da decisão sobre determinada questão – de harmonia com o disposto no artigo 660.º, n.º 2, do Código de Processo Civil.

II — Não padece de omissão de pronúncia devida, nem de erro de julgamento, a sentença que, perante a alegação do executado-reclamante, de "extinção parcial da execução", considera, e decide consequentemente, que «os fundamentos invocados não são suficientes para a anulação do despacho de designação de data para venda do bem penhorado».

Processo n.º 736-08-30.
Recorrente: Luis Costa Lourenço.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 Luís da Costa Lourenço vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que, nestes autos, «julga improcedente a presente reclamação» deduzida de despacho do órgão da execução fiscal.

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

A) A douta sentença sob recurso não apreendeu correctamente o sentido do requerimento dirigido pelo ora recorrente ao Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 3, o despacho por este proferido e o pedido formulado na reclamação deduzida para o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

B) O Tribunal tinha o dever de decidir sobre todas as questões suscitadas na reclamação, em especial sobre a invocada prescrição da dívida exequenda.

C) A douta sentença, ao não decidir sobre as questões que deveria conhecer, é nula por omissão de pronúncia, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea d), do CPC, conjugado, entre outros, com o artigo 175.º do CPPT.

D) A douta sentença, ao considerar que a existência de um remanescente da dívida exequenda, mesmo sem apreciar as suscitadas questões da prescrição e do pagamento da maior parte da dívida, determina que deva manter-se na ordem jurídica o despacho que designou data para a venda e o despacho que indeferiu as pretensões formuladas pelo recorrente, incorre em erro de julgamento.

Nestes termos e nos demais de direito, deve ser concedido provimento ao presente recurso, declarando-se nula a douta sentença e, a final, declarando-se prescrita a dívida exequenda nos termos peticionados pelo recorrente, como é de JUSTIÇA.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

As questões que cumpre apreciar no presente recurso, tal como delimitadas pelas conclusões das alegações do recorrente, são as de saber se a sentença recorrida:

- é nula, por omissão de pronúncia, nos termos do artigo 668º, n.º 1, alínea d), do CPC, por não ter decidido de questões de que devia conhecer, nomeadamente, sobre a invocada prescrição parcial da dívida exequenda;

- se incorreu, ou não, em erro de julgamento, ao considerar que independentemente de se poderem verificar as alegadas prescrição e pagamento, o despacho reclamado deve manter-se na ordem jurídica, uma vez que continua a existir e a ser exigível, o remanescente da dívida exequenda.

O despacho reclamado, do Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia, designou a data para a venda do bem penhorado.

A reclamação foi apresentada nos termos do artigo 276º e segs. do CPPT, com fundamento em alegada prescrição e pagamento de parte da dívida exequenda, tendo em vista a anulação do despacho reclamado, bem como a extinção parcial da execução.

De acordo com a sentença recorrida, a alegada prescrição e pagamento parcial da dívida não terão sido conhecidas, dado que continua a ser exigível o remanescente da dívida exequenda, que o próprio reclamante reconhece como tal.

Face a esta argumentação aduzida na própria sentença, não padece a mesma de nulidade por omissão de pronúncia.

Eventualmente, caso essa argumentação seja improcedente, poderá verificar-se erro de julgamento.

Parece-me, no entanto, que não é este o caso.

Com efeito, a prescrição da obrigação tributária é fundamento da oposição à execução, conforme resulta do artigo 204º, n.º 1, alínea d), do CPPT.

No âmbito de outro meio processual, como se afiguram os presentes autos, deve conhecer-se da prescrição, mesmo oficiosamente, não como questão de fundo, mas tendente à eventual declaração de inutilidade superveniente da lide, determinante da extinção da instância, nos termos do artigo 287º, alínea e), do CPC.

Mas, na situação em apreço, sempre a lide manteria utilidade, uma vez que o próprio reclamante reconhece a exigibilidade de uma parte da dívida exequenda.

Pelo que, na minha perspectiva, 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 que, desde logo, aqui se coloca é a de saber se ocorre omissão de pronúncia determinante de nulidade da sentença recorrida.

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, *é nula a sentença quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar.*

Esta nulidade (como, aliás, repetidamente tem sido dito nesta Secção do Supremo Tribunal Administrativo) está conexionada com os deveres de cognição do Tribunal, previstos no artigo 660.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, no qual se estabelece que «*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*» –, por tal modo que é a omissão ou infracção desse dever que concretiza a dita nulidade. Cfr. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil anotado*, Volume V, p. 143.

No caso, o ora recorrente vem dizer que «O Tribunal tinha o dever de decidir sobre todas as questões suscitadas na reclamação, em especial sobre a invocada prescrição da dívida exequenda» [conclusão B)].

O reclamante-recorrente, veio pedir ao Tribunal *a quo* a «anulação do despacho reclamado e extinção parcial da execução por prescrição da dívida exequenda de 5.931,19 € e pelo pagamento da dívida exequenda 282,58 €, relativa ao 3.º trimestre de 2000».

A sentença recorrida, ao julgar «improcedente a presente reclamação», manteve o despacho reclamado (a ordenar que «prossigam os autos com a venda marcada para o dia 29 de Janeiro de 2008»).

E para decidir por tal modo, a sentença recorrida considerou mormente como segue.

(...) decorre de todo o exposto que a causa de pedir não é suficiente para obter como consequência jurídica a anulação do despacho reclamado.

E será assim, por, independentemente de se poderem verificar ambos os factos invocados na causa de pedir — prescrição e pagamento — continuar ser exigível o remanescente da divida exequenda.

Como foi reconhecido pelo reclamante, apenas se pretende a "extinção parcial" da execução (sublinhado nosso), reconhecendo aquele a exigibilidade de uma parte da dívida exequenda. Desta forma, os fundamentos invocados não são suficientes para a anulação do despacho de designação de data para venda do bem penhorado, uma vez que a existência de um remanescente, confessadamente exigível levará a que o despacho permaneça na ordem jurídica, quanto mais não fosse dada a existência daquele remanescente.

Como se vê, a sentença recorrida considera que «os fundamentos invocados não são suficientes para a anulação do despacho de designação de data para venda do bem penhorado».

E «os fundamentos invocados» pelo reclamante, ora recorrente (e que «não são suficientes para a anulação do despacho de designação de data para venda do bem penhorado»), foram a prescrição parcial e o parcial pagamento da dívida exequenda.

Quer dizer: o reclamante, ora recorrente, levou à apreciação do Tribunal *a quo* as questões da prescrição parcial da dívida exequenda e do parcial pagamento da dívida exequenda, como via (ou causa de pedir) da «anulação do despacho de designação de data para venda do bem penhorado». E a sentença recorrida apreciou e decidiu que «os fundamentos invocados não são suficientes para a anulação do despacho de designação de data para venda do bem penhorado».

Como assim, e ao contrário do que conclui o ora recorrente, o Tribunal decidiu «sobre todas as questões suscitadas na reclamação, em especial sobre a invocada prescrição da dívida exequenda». Com efeito, a sentença recorrida encarou «todas as questões suscitadas na reclamação» como causa de pedir, ou fundamentos, do pedido de «anulação do despacho de designação de data para venda do bem penhorado», tendo decidido que «os fundamentos invocados não são suficientes para a anulação» de tal despacho.

O que quer dizer que a sentença recorrida, pela solução dada à causa, deixou prejudicadas as invocadas questões do conhecimento parcial da prescrição e do parcial pagamento da dívida exequenda – e por tal modo se dispensou de conhecer de tais questões, sem ter omitido pronúncia sobre elas.

Razão por que estamos a dizer que não se verifica a invocada omissão de pronúncia devida, e, por consequência, não ocorre a aduzida nulidade da sentença recorrida.

E, então, a questão que sobra é a de saber se a sentença recorrida incorre em erro de julgamento, «ao considerar que a existência de um remanescente da dívida exequenda (…) determina que deva manter-se na ordem jurídica o despacho que designou data para a venda» [conclusão D)].

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

a) Foi liquidado Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) relativos aos períodos de 06/95 e 12/98, a Luís da Costa Lourenço, aqui reclamante, cuja data limite de pagamento voluntário ocorreu em 16.08.1995 e 15.02.1999, respectivamente — cfr certidões de dívida de folhas 2 e 3 do processo executivo (p. e.);

b) Em 27.09.1999, foi instaurado peto Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 3 o processo de execução fiscal n.º 3581-99/102276.8, contra Luís da Costa Lourenço (ora reclamante) pelas dívidas referidas na alínea a);

c) Contra o mesmo executado, foi instaurado em 03.07.2006 o processo de execução fiscal n.º 3581200601033387 por dívidas de Coimas de 2006 — cfr. p. e. e aps;

d) Contra o mesmo executado, foi instaurado em 19.07.2006 o processo de execução fiscal n.º 3581200601036688 por dívidas de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) de 2003, 2004, 2005 — cfr p. e. e aps;

e) Contra o mesmo executado, foi instaurado em 25.07.2006 o processo de execução fiscal n.º 3581200601037277 por dívidas de Contribuição Autárquica (CA,) de 2002 — cfr p.e. e aps;

f) Contra o mesmo executado, foi instaurado em 21.02.2003 o processo de execução fiscal n.º 3581200301002830 por dívidas de Coimas de 2002 – cfr p.e. e aps;

g) Os processos de execução fiscal a que se referem as alíneas c), d), e) e f) desta matéria de facto foram entretanto apensadas ao processo referido na alínea a) — cfr. folhas 212 dos autos;

h) Em 11 de Abril de 2007, foi efectuada a penhora de um bem imóvel correspondente ao artigo matricial 2336, da freguesia de Grijó, concelho de Vila Nova de Gaia, sito na R. escola de Grijó, n.º 82 — cfr auto de penhora de folhas 12 do p.e. que aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais;

i) A penhora referida em h) foi registada na Conservatória do Registo Predial competente em 05.06.2007- cfr. folhas 15 do p.e.

j) Em 24.10.2007 foi designada data para a venda do bem penhorado em h) — cfr. folhas 18 do p.e.;

k) O agora reclamante foi notificado do despacho referido na alínea antecedente em 30.10.2007 — cfr. folhas 20 do p.e.;

l) Foi suscitado junto do Chefe do órgão de execução fiscal a prescrição de parte da dívida exequenda e o pagamento de outra parte — cfr. folhas 32 e ss do p.e.;

m) Em 9.11.2007, foi prestada a seguinte informação sobre o requerimento a que se aludiu na alínea l): *"(...)* ***Em relação alegado cumpre-me informar o seguinte:***

Quanto à prescrição das dívidas supra referidas, encontra-se efectivamente prescrita a referente a IVA do 3º trimestre do ano de 1995, no montante de 1.040, 66 €, já reflectida na conta corrente do executado.

Quanto às dívidas dos outros anos as mesmas não se encontram prescritas porquanto sendo o IVA um imposto de obrigação única, a prescrição começa a contar do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, considerando igualmente a suspensão da contagem do prazo de prescrição que ocorre até à data da citação do executado, nos termos dos artigos 48º e 49º da L.G.T.

Quanto à extinção da execução da dívida referente ao IVA do 3º T de 2000, por a mesma ter sido paga, cumpre informar se no âmbito do processo de execução fiscal não é viável a sua extinção, devendo esta ser tratada em sede de IVA, isto é, ser solicitada a sua anulação no SIVA, os quais fazem reflectir esse pagamento no sistema informático da execução fiscal (situação, já informada oralmente ao contribuinte.

O executado foi citada pessoalmente por carta registada (forma de citação ao tempo, em 4 de Outubro de 1999, pelo que inexistem razões legais para nova citação.

Também não se encontram fundamentos legais para a sustação de quaisquer actos relacionado com o processo de execução fiscal, uma vez que foi cumprido o dispositivo legal contido no artigo 239º do CPPT, que refere que "... a execução fiscal não prosseguirá enquanto não for citado o cônjuge do executado..." – cfr. folhas 42 dos autos;

n) Em 28 de Novembro de 2007 foi, pelo Chefe do serviço de finanças proferido o seguinte despacho: *"****Face ao exposto e em concordância com a informação que antecede, indefiro o pedido por***

falta de fundamento legal, prossigam os autos com a venda marcada para o dia 29 de Janeiro de 2008. Notifique-se *(...)"* — cfr folhas 43 dos autos;

o) Os autos de execução fiscal estiveram sem qualquer movimento processual desde a sua instauração até 07.06.04 — cfr. p. e.

2.2 De harmonia com o disposto no artigo 2.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável no contencioso tributário, por força do disposto no artigo 2.º, alínea d), da Lei Geral Tributária e 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, «*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*».

Em face dessa correspondência entre direito e a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, haverá apenas ***um*** determinado meio processual que, em cada caso, pode ser utilizado para obter a tutela judicial.

É face ao pedido ou conjunto de pedidos formulado pelo interessado que se afere a adequação das formas de processo especiais e, consequentemente, se ocorre erro na forma de processo. (ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume II, páginas 288-289, ensina: «*E como o fim para que, em cada caso concreto, se faz uso do processo se conhece através da petição inicial, pois que nesta é que o autor formula o seu pedido e o pedido enunciado pelo autor é que designa o fim a que o processo se destina, chega-se à conclusão seguinte: a questão da propriedade ou impropriedade, do processo especial é uma questão, pura e simples, de ajustamento do pedido da acção à finalidade para a qual a lei criou o respectivo processo especial*».).

Entre as acções adequadas a realizar coercivamente o direito, de que fala o artigo 2.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, diremos aqui da acção executiva fiscal, que tem por finalidade ou objectivo primacial a cobrança dos créditos tributários, de qualquer natureza, estando estruturado em termos mais simples do que o processo de execução comum, com o objectivo de conseguir uma maior celeridade na cobrança dos créditos, recomendada pelos objectivos de interesse público das receitas que através dele são cobrados – cf., por todos, Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário comentado e anotado*, II vol., em anotação 2. ao artigo 148.º

Sob a epígrafe "*Reclamações das decisões do órgão da execução fiscal*", o 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (na sua redacção da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro) preceitua 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*».

A reclamação prevista nos artigos 276.º a 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário destina-se a obter a anulação de actos praticados no processo de execução fiscal, como decorre dos próprios termos daquele artigo 276.º e não a extinção do próprio processo de execução fiscal. O meio processual destinado a obter a extinção da execução fiscal é o processo de oposição, regulado nos artigos 203.º e seguintes deste Código – cf. Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário comentado e anotado*, II vol., em anotação 12 ao artigo 267.º; cf., ainda neste sentido, por todos, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 8-3-2006, proferido no recurso n.º 42/06.

2.3 No caso *sub judicio*, o reclamante, ora recorrente, veio pedir ao Chefe do Serviço de Finanças, mormente, que «Deve ser de imediato revogado o despacho que designa data para a venda»; que «Deve ser impedida a publicação dos anúncios previstos para os dias 10 e 11 do corrente mês, consoante a notificação efectuada (…)»; que «Deve ser conhecida e declarada a prescrição da dívida exequenda acima referida no total de 5.931,19 €, com a consequente extinção da execução, nessa parte»; e que «Deve ser declarada extinta a execução na parte relativa à dívida respeitante ao 3.º trimestre de 2000, por pagamento».

Estes pedidos foram indeferidos pelo Chefe do Serviço de Finanças, «por falta de fundamento legal», do mesmo passo que se ordenou que «prossigam os autos com a venda marcada para o dia 29 de Janeiro de 2008».

Este despacho do Chefe de Serviço de Finanças baseou-se em precedente parecer do respectivo Serviço no qual se diz, além do mais, que «encontra-se efectivamente prescrita a referente a IVA do 3.º trimestre do ano de 1995, no montante de 1.040, 66 €, já reflectida na conta corrente do executado»; que «Quanto às dívidas dos outros anos as mesmas não se encontram prescritas»; e que «Quanto à extinção da execução da dívida referente ao IVA do 3º T de 2000, por a mesma ter sido paga (…), no âmbito do processo de execução fiscal não é viável a sua extinção, devendo esta ser tratada em sede de IVA, isto é, ser solicitada a sua anulação no SIVA, os quais fazem reflectir esse pagamento no sistema informático da execução fiscal (situação, já informada oralmente ao contribuinte)».

O reclamante, ora recorrente, «notificado do despacho proferido pelo Sr. Chefe do Serviço de Finanças (…) vem apresentar reclamação nos termos do artigo 276.º e segs. do CPPT» – onde pede ao Tribunal *a quo* que «deve ser julgada procedente a presente reclamação, com a consequente anulação

do despacho reclamado e extinção parcial da execução por prescrição da dívida exequenda de 5.931,19 € e pelo pagamento da dívida exequenda 282,58 €, relativa ao 3.º trimestre de 2000».

Como se vê, o reclamante, ora recorrente, ao mesmo tempo que pede a «extinção parcial da execução», pede também, nos presentes autos de reclamação de acto do órgão da execução fiscal, a «anulação do despacho reclamado», ou seja, do despacho que ordenou que prossigam os autos com a venda executiva com data marcada.

Mas não tem apoio legal a pretensão do reclamante, ora recorrente.

Na verdade, enquanto a dívida exequenda não estiver totalmente cobrada e a respectiva execução extinta na sua totalidade, a pedida anulação do despacho que ordenou a venda não faz sentido, pois que, ao invés, o que se justifica, e a lei impõe, é que a execução prossiga com a venda até que esteja integralmente satisfeita a cobrança.

Pelo que não se vê que a decisão recorrida tenha sido tomada com erro de julgamento, *contra legem* ou contra os factos apurados.

Estamos, deste modo, a concluir, em resposta ao *thema decidendum*, que, por «considerar que a existência de um remanescente da dívida exequenda (…) determina que deva manter-se na ordem jurídica o despacho que designou data para a venda», a sentença recorrida não sofre de erro de julgamento – erro que, de resto, o reclamante, ora recorrente, não especifica, não concretiza e muito menos demonstra.

E, então, havemos de convir que não ocorre *omissão de pronúncia devida*, geradora de *nulidade da sentença*, se a *solução* dada à causa acarreta a *inutilidade da decisão* sobre determinada questão – de harmonia com o disposto no artigo 660.º, n.º 2, do Código de Processo Civil.

Não padece de *omissão de pronúncia* devida, nem de *erro de julgamento*, a sentença que, perante a alegação do executado-reclamante, de "extinção parcial da execução", considera, e decide consequentemente, que «os fundamentos invocados não são suficientes para a anulação do despacho de designação de data para venda do bem penhorado».

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, 15 de Outubro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 22 de Outubro de 2008.

Processo nº. 215/08.
Recorrente: TVI - Televisão Independente, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino

1.1 A Fazenda Pública vem pedir a reforma do acórdão de 14 de Julho de 2008, proferido nos presentes autos de impugnação judicial, «na parte em que condenou em custas a recorrida, nos termos da alínea b), do n.º 1, do art. 669.º do CPC».

1.2 A reclamante Fazenda Pública diz, no essencial, que «embora a impugnação judicial tenha sido instaurada contra o Instituto de Comunicações de Portugal, o que é certo é que o mesmo é patrocinado e representado em juízo pela Fazenda Pública, tendo as contra-alegações do presente recurso, designadamente, sido subscritas pela Representante da Fazenda Pública junto do TCASul».

2. Nos termos da alínea b) do n.º do artigo 669.º do Código de Processo Civil, pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu a sentença a sua reforma quanto a custas.

E, no caso, a reclamante Fazenda Pública tem razão.

Na verdade, a impugnação judicial foi instaurada em data anterior à da entrada em vigor do Código das Custas Judiciais (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 324/03, de 27 de Dezembro), e o certo é que, nos termos do anterior Código das Custas Judiciais, a Fazenda Pública está, nesses processos, isenta de custas.

E o certo é também é que a contra-alegação do presente recurso foi subscrita pela representação da Fazenda Pública.

Como assim, deve o acórdão reclamado ser reformado na parte em que condena a recorrida contra-alegante em custas.

E, então, onde no acórdão reclamado se lê "Custas pela recorrida contra-alegante, com 50% de procuradoria" deve ler-se "Sem custas".

3. Termos em que se acorda deferir a reforma requerida.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Outubro de 2008. *Jorge Lino* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 22 de Outubro de 2008.

Assunto:

Fazenda Pública. Custas. Decreto-Lei N. 324/2003, de 27/12. Processo de Oposição à Execução Fiscal. Processo instaurado depois de 1 de Janeiro de 2004.

Sumário:

I — O processo de oposição é autónomo do processo de execução fiscal, embora dele dependente.

II — Assim, nos processos de oposição à execução fiscal instaurados após 1 de Janeiro de 2004, a Fazenda Pública, se ficar vencida, paga custas, por força do disposto no art. 4º, nºs. 4 e 5, do DL 324/2003, de 27/12, conjugado com o art. 2º do Código das Custas Judiciais.

Processo nº. 660/08-30.
Recorrente: Ministério Público
Recorrido: Fazenda Pública
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa

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

1. FERNANDO JOSÉ NUNO GUERREIRO, identificado nos autos, executado em processo de execução fiscal, por dívidas à Segurança Social, opôs-se à respectiva execução.

O Mm. Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, julgou prescritas as dívidas, julgando extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide.

E, no tocante a custas, decidiu do seguinte modo:

"Tendo em conta que a instauração das execuções ocorreram antes de 2004, não se condena a Fazenda Pública em custas por delas estar isenta (Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aprovado pelo DL 29/98, de 11/2)".

Inconformado com a decisão, somente no tocante a custas, o **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpôs recurso da sentença, tendo a Senhora Procuradora da República apresentado alegações que finalizaram no seguinte quadro conclusivo:

1. Pelo art.4, nºs 5, 6 e 7 do dl. n. 324/3003, de 27 de Dezembro, foi revogada a Tabela das Custas no S'I'A e foram revogadas as normas do Regulamento das Custas dos Processos Tributários aprovado pelo DL n. 29/98, de 11 de Fevereiro, com excepção das referentes a actos respeitantes à fase administrativa dos processos abrangidos pelo artigo 1º do mencionado regulamento, bem como todas as normas contidas em legislação avulsa que consagram isenções de custas a favor do Estado e demais entidades públicas.

2. As alterações introduzidas ao CCJ pelo Dec.-Lei n. 324/2003, de 27 de Dezembro, suprimiram as isenções de custas do Estados e demais entidades públicas que constavam da alínea a) do art. 2 do CCJ, na redacção dada pelo Dec.-Lei n. 224-A/96. de 26.11.

3. Por força do art. 14º n. 1 e art. 15º nºs 1 e 2 do citado Dec.-Lei n. 324/2003, as disposições do CCJ e que contenham normas relativas a isenções subjectivas de custas e sobre custas judiciais tributárias passam a produzir efeitos a partir da data da transferência dos tribunais tributários para a tutela do Ministério da Justiça e só se aplicam aos processos instaurados após aquela data.

4. Aquela transferência ocorreu em 30.12.2003, com a entrada em vigor do Dec.lei n. 325/2003, de 29.12

5. E o Dec-Lei n. 324/2003 entrou em vigor em 1.1.2004, conforme dispõe o seu art. 16.

6. Sendo assim, o novo regime de custas só é aplicável a partir de 1.1.2004 e aos processos instaurados a partir dessa data.

7. A partir de 1.1.2004, o Regulamento das Custas dos Processos Tributários e as normas de isenção do Estado só se aplicam aos processos já pendentes nessa data.

8. Tendo em conta que a oposição foi apresentada em 13.09.2004 já lhe é aplicável o novo regime de custas introduzido pelo DL n. 324/2003, pelo que a Fazenda Pública não goza de qualquer isenção de pagamento de custas.

9. E nenhuma relevância tem para o efeito o facto da execução fiscal ter sido instaurada antes de 1.1.2004, pois a oposição não constitui sequer um incidente da própria execução fiscal mas é, verdadeiramente, uma contra-acção, um processo autónomo.

10. E o que importa é saber se o processo autónomo foi instaurado antes ou depois de 1.1.2004.

11. Assim, a decisão em apreço ao decidir não condenar a Fazenda Pública em custas por delas estar isenta dado que a instauração das execuções ocorreram antes de 2004 fez errada interpretação e aplicação dos normativos atrás invocados,

12. Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que julgando a Fazenda Pública não isenta de custas a condene nas custas a que houver lugar nos termos do disposto nos art. 73-A, 73-B, 73-C, 73-D 73-E do CCJ, artºs 446 e 477º do C. Civil.

13. Normas jurídicas violadas: artºs 4, nºs 5 e 6, 14, n. 1 e 15 nºs 1, 2, 3, art. 16, n. 1 do DL n. 324/2003, de 27.12, artºs 2.º, 73-A, 73-B, 73-C, 73-D, 73-E do CCJ na redacção introduzida pelo DL n.. 324.2003, de 27.12, artºs 446 e 477.º do C. Civil.

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpre decidir.

3. A questão a decidir é esta: a Fazenda Pública paga custas num processo de oposição à execução, em que ficou vencida, sendo certo que o processo de execução é anterior a 2004 (mais concretamente de 1994), sendo que o processo de oposição, como bem refere o MP, foi instaurado em 13/9/2004?

É esta a questão a resolver.

Na verdade, no regime de custas anterior à vigência do Decreto-Lei n. 324/2003, de 27/12, a Fazenda Pública não pagava custas. Nomeadamente nos processos de natureza tributária – vide, a propósito, o art. 3º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (DL n. 29/98, de 11/2) – como já antes constava do art. 5º do Regulamento das Custas nos Processos das Contribuições e Impostos – bem como o art. 2º da Tabela das Custas no Supremo Tribunal Administrativo, aprovado pelo DL n. 42.150, de 12/2/59.

Porém, as disposições que isentavam a FP das custas nos processos tributários foram revogadas pelo art. 4º, nºs. 4 e 5, do citado DL 324/2003, com excepção das normas referentes a actos respeitantes à fase administrativa dos processos abrangidos pelo art. 1º

E, nas isenções subjectivas previstas no CCJ, não figura a FP (vide art. 2º, na redacção deste último DL).

O diploma em causa entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2004 (vide art. 16º), aplicando-se aos processos instaurados após a sua entrada em vigor (art. 14º, n. 1), produzindo apenas efeitos, no tocante às custas judiciais tributárias, a partir da data da transferência dos tribunais tributários para a tutela do Ministério da Justiça (art. 15º, n. 2).

Ora, aquela transferência ocorreu com a publicação do Dec.-Lei n. 325/2003, de 29.12, que entrou em vigor no dia seguinte à sua publicação, conforme dispõe o seu art. 18º.

Ou seja: tendo em conta os diplomas legais respectivos e a as datas da instauração dos respectivos processos, a FP paga custas, a menos que se trata da excepção acima referida (parte final do citado n. 6 do art. 4º do já aludido DL).

E a excepção é esta: fase administrativa dos processos de impugnação, dos processos de execução fiscal e dos processos de contra-ordenação.

Ora, não estamos perante aquela excepção.

Na verdade, o *processo de oposição* à execução fiscal constitui um meio processual tributário absolutamente tipificado na lei, sendo da execução formalmente autónomo – cfr. artºs 97º, 1, o) e 203º e ss. do CPPT ([1]).

Ou seja: o *processo de oposição é autónomo do processo de execução fiscal*, embora dele dependente.

Assim, é aplicável a nova lei.

Um entendimento idêntico parece ser perfilhado por Jorge de Sousa ([2]). Este autor, comentando o art. 4º do DL n. 433/99 e acerca do início da vigência do CPPT, escreve:

"À face deste art. 4º, fazendo-se depender a aplicação do novo Código do momento da instauração do processo, deveria entender-se que seria aplicável este diploma sempre que se estivesse perante um processo autónomo, como tal no código qualificado, mas já não quando se estivesse perante um incidente processual, mesmo que tivesse tramitação em separado.

"Assim, relativamente aos processos judiciais que têm tramitação autónoma, mas estão conexionados com outros (como é o caso dos de oposição à execução fiscal ou de execução de julgado) deveria atender-se ao momento da instauração do próprio processo dependente".

E cita de seguida arestos do STA que vão nesse sentido.

E se é verdade que não estamos perante situações idênticas, a similitude é evidente, sendo compaginável trazer à colação este entendimento.

O recurso interposto é assim de prover.

A Fazenda Pública paga custas nos processos de oposição à execução fiscal instaurados após 1 de Janeiro de 2004.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, e revogar a sentença recorrida no segmento em que isentou de custas a Fazenda Pública, que assim nelas vai condenada.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Outubro de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Jorge de Sousa.*

([1]) Acórdão do STA de 9/7/2003 (rec. n. 922/03).

([2]) CPPT, anotado e comentado, I volume, 2006..

Acórdão de 22 de Outubro de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Reclamação judicial. Prazo judicial.

Sumário:

O prazo de apresentação de reclamação em processo de execução fiscal ao abrigo do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário começa a contar-se a partir da data de notificação da decisão reclamada, operando-se sua suspensão durante as férias judiciais, como prazo judicial que é.

Processo n.º 762/08-30.
Recorrente: DINCOPA – Equipamentos Hoteleiros, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Dincopa-Equipamentos Hoteleiros, L.da" vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou «a presente reclamação intempestiva, com a consequente abstenção do conhecimento do respectivo mérito».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

I. A douta decisão recorrida não deve manter-se pois consubstancia uma solução que não consagra a justa e rigorosa interpretação e aplicação ao caso em apreço das normas legais e princípios jurídicos competentes.

II. Verifica-se erro na determinação e interpretação da norma aplicável, pois o tribunal recorrido, no caso "sub judice" não deveria ter entendido o prazo previsto no artigo 277º, nº. 1 do CPPT, como um prazo urgente, o que fez por força e ao abrigo do artigo 278º, nº. 5 do CPPT.

III. Nos termos e ao abrigo do disposto no nº. 2 do artigo 20º. do CPPT e 103º da LGT, aplica-se à contagem dos prazos o versado no Código do Processo Civil (CPC) resultando do preceituado no artigo 144º, nº. 1 do CPC, que os prazos processuais suspendem-se no decurso das férias judiciais.

IV. A Recorrente foi notificada do despacho de indeferimento do requerimento apresentado ao Chefe das Finanças de Matosinhos 1, em 12 de Dezembro de 2007, pelo que o prazo para deduzir a reclamação daquela decisão terminaria a 07 de Janeiro de 2008, e não a 26 de Dezembro de 2007, como entendeu o tribunal "a quo".

V. O texto do nº. 1 do artigo 277º. do Código de Processo e Procedimento Tributário não faz qualquer distinção quanto à reclamação, pelo que, aquele prazo de 10 dias se aplica a qualquer reclamação, independentemente de preencher ou não os requisitos do disposto no artigo 278º do CPPT.

VI. A aplicação do nº. 1 do artigo 277º. do CPPT, com a interpretação exposta, é a correcta para o caso em análise, não podendo, deste modo, proceder a invocada excepção da caducidade do direito a reclamar e a consequente intempestividade da reclamação.

VII. O prazo para que a Recorrente deduzisse Reclamação, contrariamente ao entendido pelo tribunal "a quo", apenas terminou no dia 07/01/2008, sendo que a reclamação foi apresentada em 04/01/2008, portanto em tempo!

VIII. A Douta sentença recorrida devia pois ter julgado a reclamação procedente, por se encontrar dentro do prazo legalmente exigido pelo artigo 277º, n.º 1 do CPPT.

IX. Com efeito, como não foi assim que decidiu, a douta sentença recorrida violou, o artigo 277º, nº. 1, o artigo 20º, n.º 2, ambos do CPPT, o artigo 103º da LGT e a primeira parte do nº. 1 do 144º do CPC.

Termos em que o presente recurso deve merecer provimento e, em consequência, ser revogada a douta decisão recorrida, julgando-se a reclamação procedente, com todas as consequências legais.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o «parecer que deverá ser julgada procedente a excepção de caducidade do direito de deduzir reclamação e ainda que é de indeferir a prescrição (de conhecimento oficioso) das dívidas invocada pelo requerente».

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 única questão que aqui se coloca é da saber da (in)tempestividade da reclamação apresentada ao abrigo do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

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

a) No âmbito da execução fiscal 1821-94/1068130 e apensos, instaurada pelo Serviço de Finanças de Matosinhos, em 29/11/2007, a ora reclamante apresentou o requerimento de fls. 66/76 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido para todos os efeitos.

b) Os pedidos constantes do requerimento indicado em a) foram expressamente indeferidos por despacho do Chefe de Finanças daquele Serviço, de 6/12/2007.

c) Através de carta registada com aviso de recepção, recebida em 12/12/2007, a reclamante e o seu mandatário, foram notificados do despacho referido em b).

d) A presente reclamação deu entrada em 4 de Janeiro de 2008.

2.2 De acordo com o disposto no artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sobre "*Reclamações das decisões do órgão da execução fiscal*", «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».

E, sobre o "*Prazo de apresentação da reclamação*", estabelece o artigo 277.º, do mesmo Código de Procedimento e de Processo Tributário, no seu n.º 1, que «*A reclamação será apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão (...)*».

O prazo para apresentação da reclamação é de 10 dias ou 30 dias, conforme se trate decisão do órgão da execução fiscal ou de outra entidade da administração tributária, a contar da data em que o interessado tiver sido notificado da decisão reclamada (n.º 1 do presente art. 277.º) prazo este que se conta nos termos do art. 144.º do CPC (art. 20.º, n.º 2, deste Código), pois o processo de execução fiscal tem natureza judicial na sua totalidade (art. 103.º, n.º 1 da LGT). Assim, estes prazos suspendem-se em período de férias judiciais e, se terminarem durante elas ou em sábado, domingo, feriado ou dia em que tenha sido concedida tolerância de ponto, o termo dos mesmos transfere-se para o primeiro dia útil subsequente – cf. Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário comentado e anotado*, na anotação 4. ao artigo 277.º.

A reclamação referida no presente artigo – dispõe o n.º 5 do artigo 278.º ainda do Código de Procedimento e de Processo Tributário – segue as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse carácter.

Deve atentar-se, porém, em que as regras dos processos urgentes, segundo o sentido da lei, se aplicam à "tramitação" da reclamação e, evidentemente, não dizem respeito à "admissão", ou ao "prazo" de admissão da reclamação. Na verdade, a normação relativa à urgência consta da "tramitação", conforme ao artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Se a normação relativa à urgência incluísse a própria propositura da reclamação, deveria constar logo do início da respectiva secção XI do mesmo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

E o que é certo, no entanto, é que o artigo 277.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe expressamente os prazos em que a reclamação deve ser apresentada: 10 ou 30 dias.

Se o legislador tipificou os prazos de apresentação da reclamação é porque queria estes, e não outros resultantes da aplicação das regras de tramitação dos processos urgentes.

Pelo que "as regras dos processos urgentes", como a da redução do prazo e da não suspensão deste durante as férias judiciais, não lhes serão aplicáveis.

2.3 No caso *sub judicio*, a sentença recorrida cita Jorge Lopes de Sousa, *in* Código do Procedimento e Processo Tributário Anotado, 4.ª Edição, 2003, Vislis, pags. 177 e 1047, a dizer que: «"O prazo para apresentação da reclamação é de 10 dias (...) prazo este que se conta nos termos do art.º 144.º do C.P. C. (art. 20.º n.º 2 deste Código). À face deste art.º 144.º, a diferença essencial entre a contagem de prazos no procedimento tributário e no processo judicial reconduz-se à suspensão durante as férias que não ocorre no primeiro caso e que se verifica no segundo (excepções são os prazos superiores a seis meses e os prazos em processos urgentes, que correm em férias judiciais) (sublinhado nosso)"».

A sentença recorrida, no caso, pensa que «sendo o presente processo considerado urgente, por força do art.º 278.º, n.º 5 do CPPT os seus prazos correm em férias judiciais».

E, então, continua:

Ora, uma vez que a notificação do despacho de 6/12/2007, objecto da presente reclamação, foi efectuada em 12/12/2007, tal como consta de fls. 81/82 dos autos e do aviso de recepção junto, o prazo de 10 dias para apresentação da reclamação de tal decisão expirava no dia 26/12/2007.

Tratando-se de um prazo processual, poderia ainda a reclamante ter praticado o acto dentro dos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo, ficando a validade do acto dependente do pagamento de multa, nos termos do disposto no art. 145º, n.º 5 e 6 do CPC.

Dos autos resulta que a reclamação foi apresentada apenas no dia **4/1/2008**, ou seja, depois de esgotado o prazo de 10 dias bem como o prazo para a prática do acto nos 3 dias úteis subsequentes, nos termos do art. 145º, n.º 3 do CPC.

Conclui-se, pois, que o prazo de 10 dias se mostra excedido, com a consequente verificação da invocada caducidade do direito a deduzir reclamação.

Ora, se é certo que o processo de reclamação, ao abrigo do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, segue as regras dos processos urgentes, nos termos do n.º 5 do artigo 278.º do mesmo Código, não é menos certo e seguro que não há processo de reclamação (urgente) enquanto não houver petição inicial de processo de reclamação.

Como assim – e em consonância com Jorge Lopes de Sousa, supracitado, que, na realidade, não abona, bem ao invés, a solução da sentença recorrida –, o prazo de apresentação da reclamação é, neste caso, de 10 dias, a contar da data em que o interessado foi notificado da decisão reclamada, suspendendo-se esse prazo em período de férias judiciais e transferindo-se para o primeiro dia útil subsequente.

E, então, tendo ocorrido no dia 12/12/2007 a notificação da decisão reclamada, é tempestiva a reclamação apresentada do dia 4/1/2008 – pelo que deve ser revogada a sentença recorrida que assim o não entendeu.

Estamos deste modo a concluir que o *prazo* de apresentação de *reclamação em processo de execução fiscal* ao abrigo do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário começa a contar-se a partir da data de notificação da decisão reclamada, operando-se sua *suspensão* durante as férias judiciais, como *prazo judicial* que é.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, a substituir por decisão que não julgue a reclamação intempestiva.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Outubro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2008.

Assunto:

Impugnação judicial. Anulação da liquidação. Inutilidade superveniente da lide. Omissão de pronúncia.

Sumário:

I — É nula a sentença, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar, sendo certo que 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 (n.º 2 do artigo 660.º do CPC).

II — Não enferma de omissão de pronúncia a decisão que considera que os presentes autos de impugnação perderam o seu objecto (a liquidação de juros de mora de IVA de 2003) com a anulação da liquidação impugnada por parte da Fazenda Pública, e, em consequência, declara extinta a instância, pois o conhecimento da invocada ilegalidade da liquidação mostra-se prejudicado face à anulação desta.

Processo n.º 124/08.
Recorrente: Cruz & Companhia, SA
Recorrido: Fazenda Pública
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau

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

I – Cruz & Companhia, SA, com sede em Lageosa do Dão, concelho de Tondela, apresentou, em 2375/2005, impugnação judicial contra a liquidação de juros de mora de IVA de 2003.

Por decisão da Mma. Juíza do TAF de Viseu de 18/10/2997 foi a instância declarada extinta por inutilidade superveniente da lide.

Inconformada com a mesma, dela interpôs a impugnante recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. A douta sentença proferida nos autos declarou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide pelo facto de considerar que a compensação efectuada pela Fazenda Pública é nula por falta de fundamentação.

2. A recorrente na impugnação apresentada nos presentes autos invoca não só a nulidade da compensação por falta de fundamentação mas também invoca a ilegalidade da liquidação de juros de mora.

3. A Fazenda Pública em sede de contestação apenas reconheceu o erro na compensação.

4. O parecer do Ministério Público apenas se pronuncia quanto à nulidade da compensação efectuada pela Fazenda Pública.

5. O Tribunal *a quo* absteve-se de se pronunciar sobre a questão da ilegalidade da liquidação de juros de mora.

6. A douta sentença recorrida omite pronúncia sobre a questão da ilegalidade da liquidação de juros de mora, questão esta invocada pela recorrente na sua impugnação e que o tribunal a quo não poderia deixar de apreciar ou conhecer.

7. A sentença recorrida, tendo deixado de se pronunciar sobre esta questão, ao contrário do que deveria, é nula (artigo 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC, ex vi do artigo 2.º do CPPT, conforme virá declarado, com as consequências legais.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Notificada do despacho da Mma. Juíza *a quo* que ordenou a subida dos autos ao tribunal *ad quem*, veio a recorrente também dele interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. O recurso interposto pela ora impugnante foi, por douto despacho de fls. recebido, sendo processado e julgado como agravo em processo civil, com subida imediata e sem efeito suspensivo.

2. A falta do despacho de sustentação ou reparação do agravo constitui nulidade ou irregularidade susceptível de influir no exame ou decisão da causa.

3. A Meritíssima Juiz *a quo* proferiu despacho de fls., no qual ordenou a subida dos autos sem expressamente sustentar ou reparar o agravo.

4. Nestes termos, atendendo que não vale como despacho de sustentação implícita da decisão recorrida, aquele em que o Juiz ordena a subida dos autos ao Tribunal Superior, sem expressamente sustentar o despacho ou reparar o agravo, o douto despacho proferido pela Meritíssima Juíza *a quo* é nulo.

5. Desta forma, verificando-se, nos presentes autos, a suscitada nulidade processual com influência no exame e decisão da causa, deve o mencionado despacho ser declarado nulo, com as demais consequências legais.

Também relativamente a este recurso não foram apresentadas contra-alegações.

Por despacho de 5/3/2008, foi, então, proferido pela Mma. Juíza *a quo* despacho de sustentação da primeira decisão recorrida, mantendo a mesma, por entender que nela nenhum agravo foi praticado à lei, assim considerando que a arguição da nulidade do despacho que ordenou a subida dos autos ao tribunal superior, e consequente recurso perderam o seu objecto.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que a nulidade processual arguida foi suprida com o proferimento do despacho de sustentação do agravo e de que o recurso interposto da decisão de extinção da instância não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É do seguinte teor a decisão recorrida:

«***CRUZ & COMPANHIA, SA,*** *NIF 500339074, com sede no Lugar e freguesia de Lageosa do Dão, concelho de Tondela, apresenta, em 23/05/2005,* ***impugnação judicial*** *contra a liquidação de juros de mora de IVA, de 2003.*

O Representante da Fazenda Pública na contestação, a fls. 31, vem dizer:

"… que a Administração Tributária já reconheceu o erro em que lavrou tendo, entretanto, ordenado a colocação à disposição da impugnante da verba que, indevidamente, havia sido aplicada por compensação.

Assim sendo, e por inexistência de matéria de facto a dirimir, devem os presentes autos ser arquivados por inutilidade superveniente da lide.".

O Ministério Público emitiu parecer, a fls. 49, no sentido de que "… a impugnada reconheceu a invocada falta de fundamentação do acto, tendo-o anulado e posto à disposição da requerente a verba «indevidamente» aplicada por compensação.

Nestes termos, e sem mais considerações, somos de parecer que deverá ser declarada extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, de harmonia com o preceituado no artigo 287.º, alínea e) do Código de Processo Civil, aplicável «ex vi» do artigo 2.º, alínea e) do Código de Procedimento e Processo Tributário, ordenando-se, em consequência, o arquivamento dos autos.".

Pelo exposto, os presentes autos de impugnação perderam o seu objecto com a anulação da liquidação de juros de mora de IVA, de 2003.

Sem necessidade de mais delongas, declaro extinta a instância por inutilidade superveniente da lide (artigo 287.º, alínea e) do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por força do artigo 2.º, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Custas pela fazenda Pública (2.ª parte do artigo 447.º do Código de Processo Civil).

Registe e notifique.».

III – Vem o presente recurso interposto do despacho da Mma. Juíza do TAF de Viseu que declarou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, alegando a recorrente ser tal decisão nula por ter deixado de se pronunciar sobre questão por si invocada.

Admitido tal recurso pela Mma. Juíza "a quo", veio, então, a recorrente arguir a nulidade do processado por aquela ter ordenado a subida dos autos sem que antes tenha proferido despacho de sustentação ou reparação do agravo.

Todavia, tendo a Mma. Juíza "a quo" posteriormente proferido despacho de sustentação do agravo, como se constata a fls. 88 dos autos, considera-se suprida a nulidade processual arguida.

Passando agora a conhecer do recurso, vejamos se ocorre ou não a alegada omissão de pronúncia.

É nula a sentença, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar, sendo certo que 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 (n.º 2 do artigo 660.º do CPC).

Alega a recorrente que, tendo invocado na impugnação apresentada não só a nulidade da compensação por falta de fundamentação mas também a ilegalidade da liquidação dos juros de mora, o tribunal "a quo" se absteve de se pronunciar sobre a questão da ilegalidade da liquidação, incorrendo, por isso, em omissão de pronúncia, geradora de nulidade que se deverá, pois, declarar.

Ora, se atentarmos na decisão recorrida, verificar-se-á que esta não enferma da alegada omissão de pronúncia, porquanto, tendo a Mma. Juíza "a quo" considerado que os presentes autos de impugnação perderam o seu objecto (a liquidação de juros de mora de IVA de 2003) com a anulação da liquidação impugnada por parte da Fazenda Pública, entendimento esse expressamente manifestado na decisão, é evidente que o conhecimento da invocada ilegalidade da liquidação se mostrava prejudicado face à anulação desta.

E, não estando o juiz obrigado a conhecer de questões cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras nem a pronunciar-se sobre pedidos que tenham perdido o seu objecto, não se verifica, por isso, qualquer omissão de pronúncia no caso em apreço.

Aliás, de nada serviria o juiz apreciar se a liquidação impugnada seria ou não ilegal uma vez que a mesma já fora anulada oficiosamente por despacho do Chefe de serviço de Finanças de Tondela de 18/10/2005, tendo a recorrente dele tomado conhecimento através do ofício n.º 6306, de 3/11/2005, facto que não é, de resto, sequer contraditado pela recorrente.

Daí que, por não ocorrer a alegada omissão de pronúncia e não se verificar, por consequência, a invocada nulidade, o recurso não mereça provimento.

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 1/6.

Lisboa, 29 de Outubro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Lúcio Barbosa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Falta de fundamentos. Improcedência. Convolação.

Sumário:

I – A oposição à execução fiscal tem como fundamentos os taxativamente indicados no artº 204º do CPPT.

II – A petição inicial que não contenha nenhum dos fundamentos previstos naquele preceito legal deve ser julgada improcedente.

III – A falta de requisitos essenciais do título executivo que, quando não puder ser suprida por prova documental, constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal (cfr. artº 165º, nº1, alínea b) do CPPT), não consubstancia o fundamento de oposição previsto na alínea i) do n.º 1 do artº 204º do CPPT.

IV – 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.

Processo n.º 272/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Paulo Jorge Santos Ferreira.
Relator: Exmº. Srº. Drº. 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 Penafiel que julgou procedente a oposição que Paulo Jorge Santos Ferreira, melhor identificado nos autos, deduziu contra a execução fiscal para a cobrança por dívidas de IVA e juros compensatórios, relativo aos anos de 1999 e 2000, no valor global de € 70.228,14, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1- Vem a Fazenda Pública apresentar recurso da douta sentença, uma vez que, o Mº Juiz "a quo" julgou a oposição procedente, por haver entendido que: «O oponente fez prova de que, efectivamente, o que originou as liquidações adicionais de IVA em causa foram, os erros praticados na execução da sua contabilidade. Pelo que, não existe IVA, e consequentemente quaisquer Juros compensatórios a pagar, pois não se verificam as alegadas vendas… (...). … extinguindo-se a execução em relação ao oponente.».;

2- Com a ressalva do devido respeito não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim doutamente decidido;

3- A douta sentença ao conhecer do pedido em sede de oposição, meio processual inadequado, extravasa o conteúdo da alínea i), do artº 204º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, configurando-se assim, a violação do preceituado nos artigos: 97º, n.º 2, da Lei Geral Tributária; artº 98º, n.º 1, alínea a) do CPPT, isto porque;

4- Os fundamentos invocados pelo oponente — inexistência de facto tributário, conexa com "erros" praticados na sua contabilidade — não têm enquadramento na alínea i), do artº 204º do CPPT, porque tal envolve a apreciação da legalidade da liquidação da dívida, em concreto;

5- Pelo que, estando o pedido em contradição com a causa de pedir, verifica-se a nulidade por ineptidão da Petição Inicial, a qual é referida no artº 193º, n.º 1, do C.P.C., subsidiariamente aplicável, nos termos da alínea e) do artº 2º do C.P.P.T., podendo ser deduzida a todo o tempo, até ao trânsito em julgado da decisão final, nos termos do artº 98º, n.º 2, do C.P.P.T.

6- A causa de pedir, que constitui o facto jurídico de que procede o pedido (cfr. artº 498º, do C.P.C., "ex vi" artº 2º, alínea e), do CPPT, é incompatível com o meio processual utilizado;

7- Na verdade, preceitua o artº 97º, n.º 2, da Lei Geral Tributária: «2. A todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo.»;

8- Em face do exposto, a douta sentença ao conhecer de factos jurídicos que estão em contradição com a causa de pedir, vindo a declarar a extinção da execução, conhecendo assim, em meio processual impróprio da legalidade das liquidações de IVA controvertidas, incorreu em erro de julgamento por violação dos artigos: 97º, n.º 2 da Lei Geral Tributária; 204º, n.º 1, alínea i), do C.P.P.T.

O recorrido não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que "a petição de oposição devia ter sido rejeitada liminarmente, como sustenta o Ministério Público junto da instância (fls. 136-138), pois que os factos que o oponente articula e o pedido que faz configuram, não uma oposição à execução, mas, antes, uma impugnação judicial, sendo certo, por outro lado e como bem sustenta o Ministério Público, que a convolação para a forma processual correcta não é possível".

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrida, nos termos que constam de fls. 195 e 196, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- Por dívidas de IVA do oponente, dos anos de 1999 e 2000, no valor de 70.228,14 euros, foi instaurado, em 19.10.2003, o processo executivo n.º 1899200301012347.

- As liquidações resultam de correcções propostas no âmbito de uma acção de fiscalização externa que, após consulta ao Sistema de Troca de Informações sobre o Valor Acrescentado, bem como ao Sistema de Tratamento de declarações Periódicas do IVA, constatou a existência de divergências entre os valores declarados de Aquisições Intracomunitárias de Bens e os valores das mesmas operações constantes do VIES.

- O oponente foi citado do processo de execução fiscal em 03.11.2003.

- Em 30.06.2004, foi efectuada a penhora do prédio urbano destinado a habitação, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 5805º, fracção L, sito na Rua Eduardo Joaquim Figueira, n.º 61/71, em Valongo.

- Em 30.10.2003 foi deduzida reclamação graciosa.
- A mesma ainda não foi objecto de decisão.
- O gabinete de contabilidade, responsável pela contabilidade do oponente, cometeu erros contabilísticos de lançamento, ao efectuar o câmbio (conversão de pesetas para escudos) - cfr. prova testemunhal.
- Não existem facturas que permitam cobrar o IVA liquidado - cfr. prova testemunhal.
- Não se realizaram as vendas alegadas pela Administração Fiscal em sede de acção de fiscalização para justificar as liquidações - cfr. prova testemunhal.

3 – A questão que aqui se coloca é a de saber se na petição inicial foi alegada factualidade susceptível de integrar fundamento legal de oposição à execução fiscal.

Como é sabido, no artº 204º do CPPT estabelecem-se, taxativamente, os fundamentos da oposição à execução fiscal, como claramente resulta do preceituado no seu n.º 1: "a oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos".

No caso em apreço, resulta claro que as razões apontadas pelo oponente não se enquadram em nenhum dos fundamentos aí articulados. Na verdade, dos termos da referida petição inicial da presente oposição à execução resulta claro que o oponente invoca, como causa de pedir, erros praticados na execução da sua contabilidade, que originaram as liquidações adicionais de IVA, nulidade do título executivo e a caducidade da liquidação.

Ou seja, tudo questões que não se enquadram em nenhum dos fundamentos aí articulados.

Na verdade, ao alegar como fundamento da oposição à execução fiscal os erros praticados na execução da sua contabilidade, o que originou as liquidações adicionais de IVA, a oponente questiona tão só a legalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda.

Matéria que se enquadra antes no âmbito do processo de impugnação judicial previsto no artº 102º e segs. do CPPT e não no processo de oposição à execução fiscal.

Ora, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA, a legalidade do acto tributário de liquidação só pode ser válida e eficazmente controvertida ou questionada em processo de oposição à execução fiscal nos casos de ilegalidade abstracta (cfr. alínea a) do n.º 1 do artº 204º do CPPT) e em casos de ilegalidade concreta apenas quando a lei "não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação" (cfr. alínea h) do n.º 1 do citado artº 204º).

No caso em apreço, a questão que vem suscitada acerca da legalidade em concreto do acto tributário de liquidação não se mostra enquadrada na referida alínea h), na medida em que, estando em causa o pagamento de dívida de IVA, o oponente podia impugnar judicialmente o acto de liquidação, nos termos do disposto nos artºs 90º do CIVA e 102º, n.º 1, alínea a) do CPPT, pedir a sua revisão ou, como fez, reclamar graciosamente.

Assim sendo, também não podia a recorrente obter tal apreciação por via da oposição à execução fiscal, não cabendo, consequentemente, a sua pretensão na alegada alínea i) do citado n.º 1 do artº 204º.

Com efeito e como resulta deste preceito legal, nele caberão quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documentos, mas desde que não envolvam a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda. O que, como vimos, não é o caso.

Como também não cabem na alínea a) deste preceito legal.

O fundamento deste preceito reporta-se apenas à ilegalidade absoluta ou abstracta da dívida exequenda resultante da inexistência de lei em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação e na qual se encontra prevista a sua liquidação ou donde conste a sua autorização para a sua cobrança na data em que ocorreu a liquidação, tudo por força do disposto nos artºs 106º, 108º e 202º da CRP.

Ora, nenhuma dúvida é possível quanto à existência, na lei, do IVA, no exercício de 1999 e 2000.

Pelas mesmas razões, também a caducidade da liquidação do acto tributário não constitui fundamento da oposição à execução fiscal, mas apenas a falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade (cfr. alínea e) do n.º 1 do artº 204º do CPPT) - o que não vem agora alegado (vide alínea C) da p. i.) -, pois, como se sabe, a caducidade do direito à liquidação vicia o acto praticado após ela.

Decorrido o respectivo prazo, a Administração Tributária perde o direito a liquidar o tributo; por isso, liquidando-o, incorre em ilegalidade que vicia a liquidação (cfr. artºs 33º, n.º 1 do CPT e 45º, n.º 1 da LGT).

Por último, quanto à invocada nulidade do título executivo por falta do requisito formal da indicação "da localidade do devedor, pois apenas contém rua e número" (vide alínea B) da p.i.), sendo o seu conhecimento oficioso como decorre do n.º 4 do artº 165º do CPPT, dir-se-á que não consubstancia, também, o fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea i) do n.º 1 do artº 204º do CPPT.

"Com efeito a oposição é o meio próprio do contencioso judicial tributário destinado à extinção ou, em casos específicos, à suspensão, da execução com base na invocação de factos extintivos ou modificativos da dívida exequenda posteriores à liquidação, funcionando em paralelo com o que dispõe

o artigo 813º do CPC para a execução comum baseada em sentença. Por isso, as vicissitudes processuais da execução que não levem àquelas extinção ou suspensão não constituem fundamento da mesma. Ora a nulidade do título executivo não constitui facto modificativo ou extintivo posterior à liquidação, antes configura nulidade que deve ser suscitada, como incidente, no próprio processo de execução no pressuposto de que a aludida falta não possa ser suprida por prova documental - artigo 165.º, n.º 1, alínea b) do mesmo Código".

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, os Acórdãos do Pleno da Secção de 23/2/05, in rec. n.º 574/04 e da Secção do Contencioso Tributário do STA de 28-02-07, in rec. n.º 1178/06.

Sendo assim e do que fica exposto, resulta que, ao contrário do que alega a recorrente FP, não estamos perante uma verdadeira contradição entre o pedido e a causa de pedir, uma vez que os fundamentos invocados - erro na execução da contabilidade e caducidade do direito de liquidação e nulidade do título executivo - constituem fundamentos da impugnação judicial e incidente a suscitar no processo de execução, respectivamente, mas antes perante um caso de improcedência da oposição à execução fiscal por falta de verificação de qualquer um dos seus pressupostos.

4 – Contudo e como bem se anota no parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto, o qual remete para o parecer do Ministério Público junto da 1ª instância, não é possível proceder à convolação do processo de oposição à execução fiscal em processo de impugnação judicial.

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

Por 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 dos autos e como resulta do probatório, o oponente deduziu já reclamação graciosa, tendo por objecto as liquidações que constituem a dívida exequenda.

Por outro lado, "para se poder proceder, desde já, à convolação era necessário saber se a mesma seria tempestiva porque observados os prazos e pressupostos previstos no art.º 102.º do CPPT.

Essa informação não foi prestada pelo Serviço de Finanças embora possa resultar dos autos que a Impugnação não seria tempestiva uma vez que o prazo de pagamento voluntário do imposto ocorreu em 31 de Julho de 2003.

Todavia, o oponente, na sequência da decisão que aí vier a ser proferida, tem a seu dispor depois a possibilidade de deduzir uma impugnação judicial nos termos do art.º 102.º n.º 1 d) e n.º 2 do CPPT ou um recurso hierárquico nos termos do art.º 76.º do mesmo diploma legal".

Como pode ele próprio provocar tal decisão, através de acção administrativa especial, de condenação à prática de acto devido, destinada a vincular a Administração tributária à prática, dentro de determinado prazo, do acto omitido - cfr. artº 66º e segs. do CPTA.

5 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a oposição à execução fiscal.

Custas pelo recorrido, mas só na 1ª instância, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 29 de Outubro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Calhau — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2008.

Assunto:

Sisa. Isenção. Aquisição de prédio para revenda. Artºs 11º, n.º 3 e 16º, n.º 1 do CIMSISSD.

Sumário:

I — Nos termos do disposto no artº 11º, n.º 3 do CIMSISSD, ficam isentas de sisa as aquisições de prédios para revenda.

II — Todavia esses prédios deixam de beneficiar de isenção logo que se verifique que foram novamente vendidos para revenda.

III — Para este efeito, apenas releva a posição da vendedora, que não a da compradora.

Processo n.º 330/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Ramiro Patrício – Investimentos Imobiliários, S.A. e outros.
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 Ramiro Patrício - Investimentos Imobiliários, S.A. e Outros, melhor identificados nos autos, deduziram contra o indeferimento tácito de reclamação graciosa que apresentaram contra liquidação de sisa, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. A douta decisão recorrida padece de erro de julgamento em matéria de direito ao não considerar que o facto de ficar declarado na escritura de compra e venda que o prédio adquirido com isenção de sisa nos termos do n.º 3 do artigo 11º do Código da Sisa, ao ser vendido novamente para revenda, fez caducar, nos termos do n.º 1 do artigo 16º do mesmo Código a isenção de que tinha beneficiado o anterior comprador, ao adquirir para revenda.

B. Aquela declaração vincula ambos os outorgantes, e preenche a condição resolutiva prevista no n.º 1 do artigo 16º que faz caducar a isenção de que a impugnante havia beneficiado.

C. A caducidade da isenção, opera automaticamente, e com efeitos "ex tunc" logo que ficou exarada aquela declaração na escritura de 01.08.2002, preenchendo o facto previsto na lei de que o prédio adquirido para revenda, o foi novamente para revenda.

D. Os factos posteriores do destino do prédio não influenciam a condição resolutiva da isenção, verificada anteriormente.

E. A actuação da Administração fiscal e a liquidação efectuada não padece de qualquer vício ou ilegalidade.

F. A douta sentença de que se recorre padece de erro sobre os pressupostos de direito, de que depende a caducidade da isenção de Sisa, prevista no n.º 3 do artº 11º do CIMSISSD.

G. A referida sentença padece de erro de direito e infringe o disposto no n.º 1 do artigo 16º do CIMSISSD, pelo que deve ser revogada, considerando-se a impugnação improcedente.

As recorridas não contra-alegaram.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Em 21/09/2001 as aqui impugnantes adquiriram os lotes de terrenos destinados à construção, sitos na freguesia da Maia, inscritos na matriz urbana sob os artigos 1984 a 1989, cf. fls. 25 a 30 do processo de Reclamação Graciosa junto aos autos.

B) Essa aquisição foi isenta do pagamento de imposto municipal e SISA de acordo com o preceituado no art. 11º do CIMSISSD, cf. informação de fls. 40 do Processo Administrativo apenso aos autos.

C) Em 29/05/2002, por escritura pública, foi lavrado no Cartório Notarial de Rio Tinto um contrato promessa com eficácia real entre, os legais representantes das impugnantes e o legal representante da sociedade Douro Atlântico - Sociedade Imobiliária, S.A., no qual, os primeiros, declararam que as sociedade suas representadas prometer vender à segunda sociedade, um terreno para construção designado por Lote H um, sito no Lugar do Viso, Rua G da Urbanização Dr. Carlos Pires Felgueiras, descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial da Maia sob o numero mil trezentos e oitenta e quatro/ 04102001 e inscrito na matriz urbana sob o artigo 1984, com o valor patrimonial de 139.912,81€, cf. fls. 28 a 45 do processo de reclamação Graciosa junto aos autos.

D) Em 01/08/2002 por escritura pública lavrada no Cartório Notarial de Rio Tinto, as impugnantes e a Douro Atlântico - Sociedade Imobiliária, S.A. formalizaram a compra e venda dos supra referidos lotes, cf. fls. 48 a 62 do processo de Reclamação Graciosa junto aos autos.

E) No supra referido contrato de compra e venda foi declarado, pela sociedade compradora, que "(…) os imóveis adquiridos se destinavam a revenda." cf. fls. 52 do processo de reclamação Graciosa junto aos autos.

F) Em resultado da declaração supra referida as aqui impugnantes foram notificadas do cancelamento da isenção por os lotes em questão terem sido revendidos novamente para revenda, cf. fls. 31, 32 e 33 do Processo Administrativo junto aos autos e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

F) A partir de 19/09/2002 a Douro Atlântico - Sociedade Imobiliária, S.A promoveu várias diligencias, quer através do seu Administrador, quer através do gabinete de arquitectura, junto da Câmara Municipal da Maia, no sentido de iniciar as obras de edificação no prédio identificado em C), cf. fls. 107, 123, 124, 125 e 126 do autos.

G) O negócio foi tratado entre, a Douro Atlântico - Sociedade Imobiliária, S.A. e os impugnantes, através de um mediador imobiliário, cf. depoimento de testemunha.

H) À data da realização da compra e venda havia um projecto aprovado para construção no local, cf. depoimento de testemunha;

I) O espírito da sociedade Douro Atlântico, quando comprou/adquiriu o terreno era o de construir, cf. depoimento de testemunha.

J) À data da inquirição de testemunhas a construção do prédio no local estava praticamente concluída e a promotora é a Douro Atlântico, cf. depoimento de testemunha.

3 – A questão que constitui o objecto do presente recurso consiste em saber se, constando da escritura de compra e venda que os prédios foram vendidos para revenda, se verificou ou não a caducidade da isenção do imposto municipal de sisa.

Na sentença recorrida entendeu-se que não, uma vez que, muito embora da escritura de compra e venda tenha ficado a constar que os prédios em causa se destinavam a revenda, a verdade é que as impugnantes lograram provar que a compradora, no caso a firma Douro Atlântico - Sociedade Imobiliária, S.A., adquiriu os prédios para construir, beneficiando assim aquelas da isenção prevista no artº 11º, n.º 3 do Código do Imposto Municipal de Sisa, pois que se verificavam os pressupostos previstos no artº 13º-A do mesmo diploma legal.

Posição contrária e pelas razões supra referidas, tem a recorrente Fazenda Pública.

Vejamos se lhe assiste razão.

Dispõe o artº 11º, n.º 3 do CIMSISSD que "ficam isentos de sisa…as aquisições de prédios para revenda nos termos do artigo 13.º-A, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 105.º no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 94.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda".

Por sua vez, estabelece o citado artº 13º-A do mesmo diploma legal que "a isenção prevista no n.º 3.º do artigo 11.º não prejudica a liquidação e o pagamento da sisa, nos termos gerais, salvo se se reconhecer que o adquirente exerce normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda".

No seu parágrafo 1º dispõe que "para efeitos do disposto na parte final do corpo deste artigo, considera-se que o contribuinte exerce normal e habitualmente a actividade quando comprove o seu exercício do ano anterior mediante certidão passada pela repartição de finanças competente, devendo constar sempre daquela certidão se, no ano anterior, foi adquirido para revenda ou revendido algum prédio antes adquirido para esse fim".

E no seu parágrafo 2º que "quando o prédio tenha sido revendido sem ser novamente para revenda, no prazo de três anos, e haja sido paga a sisa, esta será anulada pela repartição de finanças, a requerimento do interessado, acompanhado de documento comprovativo da transacção".

Estatui, finalmente, o artº 16º, n.º 1 do CIMSISSD que "as transmissões de que tratam os n.ºs 3.º… do artigo 11.º… deixarão de beneficiar da isenção logo que se verifique, respectivamente:

1º Que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda".

Posto isto e voltando ao caso dos autos, escreveu-se a propósito no Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 5/7/07, in rec. n.º 38/07 que "como resulta da escritura pública, o imóvel foi revendido para revenda. É isso que consta do documento público.

Parecia assim evidente que a aquisição inicial deixava de beneficiar da isenção.

Mas não é essa a perspectiva do Mm. Juiz a quo…

Não concordamos.

Desde logo, porque a seguir-se a tese do Mm. Juiz *a quo* havia duas isenções e não uma. O que é uma fraude à lei.

Depois porque a escritura pública é um encontro de vontades.

E ao outorgar a escritura, o impugnante sabia que o comprador adquiria o prédio para revenda.

Disse-o este expressamente.

E logo aí deixou o impugnante de beneficiar da isenção da sisa, pois sabia que estava a vender para revenda. E não podia deixar de saber que, em tais condições, perdia o benefício. Como resulta expressamente da lei...

Com a assunção, na escritura, do destino do prédio (para revenda) o vendedor (aqui impugnante) perdeu o benefício da isenção de sisa".

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 26/4/07, in rec. n.º 164/07, aí citado.

4 – É certo que do probatório resulta que os impugnantes lograram provar que, "ao contrário do que declarou na escritura pública, a Douro Atlântico - Sociedade Imobiliária, S.A., adquiriu efectivamente para construir, tendo esta diligenciado, "junto das entidades competentes, a obtenção das

respectivas licenças e aprovação de projecto para concretizar a construção", a que acresce o facto de existir "construção imobiliária no local".

Mas este argumento não colhe.

Com efeito, a questão a decidir não é a do momento da constituição da isenção, mas antes a do momento em que se verifica a sua caducidade.

"Ora..., ao aceitar, ainda que implicitamente, a declaração expressa da compradora (que formalizou a intenção da compra dos prédios para revenda), vendeu-os para e com aquela finalidade.

Sendo neste momento – o da compra e venda – que se verifica a caducidade da isenção.

E não se sustente que a adquirente, apesar de ter declarado a intenção de revender, pretendia construir, já que tal comportamento apenas poderia produzir efeitos na relação jurídico-tributária entre aquela e a administração fiscal e nunca na relação em que a recorrida é parte, ora em crise.

Ainda que a vontade da compradora não corresponda à declaração, a verdade é que as impugnantes venderam, de novo, para revenda, conforme se estabeleceu na escritura respectiva.

E para efeitos da situação dos autos, o que importa é a posição jurídica das impugnantes vendedoras, não a da compradora.

Cfr., aliás, no sentido exposto, o acórdão do STA de 10 de Março de 1999 – recurso n.º 20.797.

Tratando-se de uma isenção de natureza real – pois que se dirige a uma determinada situação de facto que normalmente estaria sujeita a imposto, abstraindo-se da qualidade das pessoas –, que não pessoal, o elemento subordinante é o prédio, que não o adquirente, pelo que havendo nova venda para revenda, esta segunda transmissão do prédio cria na esfera jurídica do novo adquirente a isenção de sisa prevista no artigo 11.º. E, consequentemente, por força daquele artigo 16.º, faz caducar a isenção de que gozava o ora vendedor.

E tanto assim é que os ditos preceitos legais do Código da Sisa sempre tomaram o prédio em sentido objectivo e não subjectivo – trata-se – repete-se – de uma isenção real.

Assim, refere-se à "revenda" por parte do comprador do prédio, que como é óbvio, nada havia vendido mas comprado: o comprador, para beneficiar da isenção, é que terá de vender (revender) o prédio que já havia sido objecto de uma venda.

Como as recorridas não observaram todos os requisitos a que estavam obrigadas para manter a isenção de sisa, no ponto vender os prédios sem ser novamente para revenda, é pois legal a liquidação do imposto" (Acórdão desta Secção do STA de 23/5/07, in rec. n.º 165/07, com as necessárias adaptações).

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas pelas recorridas na instância, fixando-se a procuradoria em 60%.

Lisboa, 29 de Outubro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Calhau — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2008.

Assunto:

Cooperativas. Membros da direcção. Responsabilidade tributária. art.º 13º, n.º 1 do CPT.

Sumário:

Nos termos do disposto no artº 13º, n.º 1 do CPT, as dívidas tributárias das cooperativas não podem reverter contra os membros da direcção, uma vez que as mesmas não são originárias de qualquer empresa ou sociedade de responsabilidade limitada, onde aquelas não se integram.

Processo n.º 391/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Jorge da Ressurreição Pereira de Castro e Outro.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente a oposição, que Jorge Ressurreição Pereira de Castro, na qualidade

de revertido, deduziu contra a execução fiscal instaurada à originária devedora Cooperativa Agrícola Vianense de Avicultores, C.R.L., por dívidas de IVA, relativo ao exercício de 1992 a 1997, contribuições à Segurança Social, relativas aos anos de 1993 a 1995, Contribuição Autárquica, relativa aos anos de 1992 a 1995 e 1997, coimas fiscais, relativas aos anos de 1994, 1997 e 1998 e dívida à Junta de Colonização Interna, agora representada pelo IFADFAP, no valor global de € 499.415,78, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. No âmbito do n.º 1 do artº 13º do CPT, cabem as empresas e as sociedades de responsabilidade limitada e, entre estas, as cooperativas.

2. Como a executada originária, Cooperativa Agrícola Vianense de Avicultores, CRL, é uma sociedade cooperativa, de responsabilidade limitada, ser-lhe-á aplicável o regime de responsabilidade tributária previsto no artº 13º, n.º 1 do CPT.

3. Na medida em que as dívidas (exequendas) revertidas contra o ora oponente, provêem de contribuições e impostos, devidos pela originária executada, ser-lhe-á também aplicável o mesmo regime de responsabilidade tributária.

4. O artº 13º, n.º 1 restringe-se a dívidas de "contribuições e impostos", como resulta do seu normativo, estando excluídas "outras dívidas ao Estado".

5. Assim, ao desaplicar, *in casu*, o artº 13º, n.º 1 do CPT, fez a Mmª. Juíza *a quo* deste normativo uma errada interpretação que, por isso, violou.

O recorrido não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser ampliada a matéria de facto, nos termos do disposto nos artºs 729º e 730º do CPC, uma vez que, "para decidir de direito é necessário estabelecer, ainda, se o oponente foi ou não (e na afirmativa, como e quando) gestor (director, administrador, gerente) da sociedade cooperativa devedora originária – matéria em que o probatório e o discurso da sentença são omissos".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Foi deduzida a execução fiscal com o n.º 2348-96/104011.1, contra Cooperativa Agrícola Vianense de Avicultores, C.R.L. com vista à cobrança coerciva da dívida de total de 499.415,78 €, por dívidas provenientes de IVA, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, contribuições à Segurança Social (CRSS), do anos de 1993, 1994, 1995, Contribuição Autárquica dos anos de 1992, 1993, 1994, 1995 e 1997, coimas fiscais de 1994, 1997, 1998 e por dívida à Junta de Colonização Interna agora representada pelo IFADAP, no valor de 62.321,19 €;

2. A Cooperativa Agrícola Vianense de Avicultores, C.R.L. foi constituída em 1991 e veio a ser declarada falida no processo de falência n.º 383/94, do 1º Juízo Cível de Viana do Castelo (fls. 15 a 17 dos autos);

3. Por despacho do Meritíssimo Juiz do Tribunal de Viana do Castelo de 09.09.1994, foi nomeado um gestor judicial, data a partir da qual o oponente deixou de ter qualquer intervenção na executada originária;

4. Por diligência desenvolvida pela Administração Fiscal, com vista ao pagamento da quantia exequenda, foi confirmada a impossibilidade de efectuar penhora e que a mesma já não exercia actividade;

5. Por despacho do Chefe de Serviços, de 16.01.2004 foi determinado a preparação do processo de reversão da execução contra o ora oponente, nos termos do art. 24º da LGT;

6. O oponente foi notificado em 26.01.2004, para exercer o direito de audição prévia, conforme consta de fls. 71 e 72 dos autos;

7. Entre a Junta de Colonização Interna e a Cooperativa Agrícola Vianense de Avicultores, C.R.L. foram, ao abrigo da legislação de Melhoramentos Agrícolas (FMA) celebrados os contratos de mútuo de 17988, 19611, 22015, 23063 e 192 – FFC;

8. A devedora originária deixou de cumprir o contrato em 1981;

9. Face ao incumprimento, em 09.09.1996 o IFADAP extraiu certidão de dívida e remeteu aos Serviços de Finanças, fls. 9 e 10 do PEF que aqui se dá por integralmente reproduzida;

10. O oponente foi citado em 04.06.2004, nos seguintes termos "Fica V. Ex.ª, por este meio CITADO por REVERSÃO nos termos do n.º 2 dos artºs 23º da Lei Geral Tributária, o artigo 13º do C.P.T., e artigo 16º e 246º do C.P.C.I., na qualidade de RESPONSÁVEL SUBSIDIÁRIO, para no prazo de TRINTA DIAS a contar da assinatura do aviso de recepção, pagar.... a quantia exequenda de 499.415,78 € (...)"

11. A presente oposição foi intentada em 02.07.2004.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se a dívida exequenda pode reverter contra o oponente, uma vez que a originária devedora era uma Cooperativa de Avicultores.

Antes do mais, importa referir que as dívidas em questão se reportam aos anos de 1992 a 1998, pelo que é aqui aplicável o regime estatuído no artº 13º, n.º 1 do CPT, em vigor à data em que as dívidas tributárias em causa se constituíram.

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

Deste modo, considerando o que resulta dos autos, de que a devedora originária é uma Cooperativa de Avicultores e que o oponente era presidente dessa mesma Cooperativa, a dívida em causa não podia contra este reverter, uma vez que, na realidade, não era originária de qualquer empresa ou sociedade de responsabilidade limitada, que engloba, apenas, as sociedades por quotas e as sociedades anónimas.

Como bem se anota na sentença recorrida, "a reversão de tais dívidas somente é possível com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, nos termos do disposto no seu art. 24º".

Sendo assim, as cooperativas não podem ser, para esse efeito, consideradas como sociedades de responsabilidade limitada, caso contrário o legislador não tinha necessidade de lhes fazer referência expressa no citado artº 24º da LGT.

E, por isso, também não colhe o argumento que a recorrente FP pretende retirar do artº 65º do Código Cooperativo.

Com efeito, o certo é que, de harmonia com a letra deste normativo, os directores, gerentes e outros mandatários apenas são responsáveis civilmente, que não tributariamente, e, tão só, de forma pessoal e solidária, nos casos ali previstos.

4 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida, ficando, assim, prejudicada a apreciação da questão suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto.

Custas pela Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 29 de Outubro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2008.

Assunto:

Caducidade de liquidação. Anulabilidade. Impugnação judicial. Prazo substantivo. Contagem de prazo.

Sumário:

I — A caducidade do direito à liquidação, tanto do imposto como dos respectivos juros, gera mera anulabilidade.

II — O prazo de impugnação judicial é de natureza substantiva, não sendo, por isso, aplicável o disposto no n.º 5 do artigo 15.º do CPC, de caducidade e peremptório.

III — Conta-se esse prazo nos termos do artigo 279.º do CC, "ex vi" do artigo 20.º do CPPT, ou seja, de forma contínua, sem suspensões, designadamente, nos períodos de férias judiciais, apenas acontecendo que se o prazo terminar durante esse período, o seu termo se transfere para o primeiro dia útil após as férias.

Processo n.º: 458/08-30.
Recorrente: Maria Irene da Costa Ferreira Vieira.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – Maria Irene da Costa Ferreira, identificada nos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou procedente a excepção de caducidade, por extemporâneo, do direito de deduzir a impugnação judicial do acto de liquidação adicional do IRC e IVA, relativos aos anos de 1997, 1998, e 1999, no montante global de € 28 706.66 e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública do pedido, dela vem interpor o presente recurso formulando as seguintes conclusões:

1 - Por carta registada e com aviso de recepção foi a oponente citada em 09/11/2006 para proceder ao pagamento da quantia de € 9 601,08 (...)

2 - A oponente deduziu impugnação judicial contra a liquidação do IVA e IRC, por falta de notificação à devedora originária e à impugnante chamada à execução por via de reversão, em 28/02/2007.

3 - O tribunal "a quo", entendeu que o prazo para apresentar a impugnação judicial terminava em 07/02/2007, pelo que o oponente ultrapassou o prazo.

4 - A oponente alega que a impugnação judicial apresentada não é extemporânea.

5 - Com a impugnação judicial visou a oponente atacar os actos praticados pela administração para obter a declaração da sua inexistência ou nulidade.

6 - O objecto da impugnação interposta são actos tributários inquinados de ilegalidade e que, por isso, devem ser anulados totalmente.

7 - De acordo com o disposto no n.º 3 do art. 102º do CPPT, se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo."

8 - Os actos de liquidação das dívidas não foram notificados nem à executada originária, nem à oponente chamada à execução por via de reversão, no prazo de caducidade.

9 - Dispõe o artigo 36º do CPPT que os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados.

10 - E, nos termos do art. 45º da LGT, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo legal.

11 - Estas liquidações ilegais estão feridas de nulidade.

12 - Nos termos do art. 133º do C.P.A., são nulos os actos a que falte qualquer dos elementos essenciais. Como é o caso da falta de notificação da liquidação, que é considerada como um requisito de validade da própria liquidação.

13 - Os contribuintes têm direito não só à legalidade material dos actos em matéria tributária, mas também à legalidade formal desses actos, como evidência o art. 103º, n.º 3 da Constituição da Republica Portuguesa, ao estabelecer que "ninguém pode ser obrigado a pagar imposto que não hajam sido criados nos termos da constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei".

14 - Sem Prescindir, o prazo para a apresentação da impugnação judicial nos presentes autos iniciou-se a 10 de Novembro de 2006 e expirou a 26 de Fevereiro de 2007, tendo em atenção que os prazos suspendem durante as férias judiciais e que à citação da impugnante acresce uma dilação de 5 dias, uma vez que a mesma foi citada fora da área do seu serviço periférico local, que é Barcelos.

15 - A apresentação de impugnação judicial é, por denominação e natureza um acto processual, e nessa conformidade, é-lhe aplicável o disposto no Código de Processo Civil, art. 145º, n.º 5, quanto à possibilidade de prática de qualquer acto processual nos três dias úteis seguintes ao termo do prazo, mediante o pagamento de uma multa.

16 - Da eventual extemporaneidade da presente impugnação no dia 28 de Fevereiro de 2007, 2º dia útil seguinte ao termo do prazo, nunca poderia decorrer a sua inadmissibilidade, mas antes a obrigação de pagamento de uma multa adicional, nos termos legais.

2 – A recorrida Fazenda Pública não contra alegou.

3 – O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

"As questões suscitadas no presente recurso são essencialmente as que foram suscitadas na contestação a Fazenda Pública e apreciadas na sentença recorrida de fls. 71 e segs.

E sobre as mesmas pronunciou-se já o Ministério Público junto da 1ª Instância, no esclarecido parecer de fls. 67 e segs., em termos que merecem a nossa concordância e que, por isso, subscrevemos.

Daí que, para além do que ali foi dito, apenas se julgue oportuno realçar, em face das conclusões das alegações de recurso, que, 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.º 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, 4 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. 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 no nº. 5 e 6 do artigo 145 do Código de Processo Civil.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve improceder, confirmando-se o julgado recorrido."

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, em conferência.

4 - A Sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1- A impugnante foi citada pelo oficio n.º 7255, na qualidade de revertida da devedora Fontes Cova Confecções Ldª, para proceder ao pagamento da quantia de 9 601.08 €, como consta a fls. 29, que aqui se dá por inteiramente reproduzida;

2 - A impugnante foi citada no dia 09.11.2006 (fls. 54 dos autos);

3 - Em 28.02.2007 foi deduzida a presente impugnação.

5- A sentença sob recurso, em resumo, tendo em conta que a recorrente fora citada a 09-11-06 e apenas veio a deduzir presente impugnação judicial a 28-02-07, concluiu que tinha sido ultrapassado o prazo de 90 dias prescrito para o efeito na alínea c) do artigo 120.º, n.º 1 do CPPT (que terminara a 07-02-07) e daí que tenha julgado procedente a excepção de caducidade que a Fazenda Pública havia suscitado.

Para tanto, ponderou-a na decisão que o prazo em questão é de natureza substantiva, contínuo e contado de acordo com as regras do artigo 279.º do CC, por remissão do artigo 20.º nº. 1 do CPPT, sendo certo que "as liquidações ilegais de um imposto, por falta de notificação" seriam apenas sancionadas com mera anulabilidade, posto que não afectariam direitos fundamentais, mas tão só patrimoniais.

Inconformada, a recorrente vem defender, como acima se vê, que a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade constituiria um requisito da validade da própria liquidação, ferindo-a de nulidade por falta de um dos seus requisitos essenciais, donde resultaria que nos termos do n.º 2 do artigo 102.º a impugnação poderia ser deduzida a todo o tempo.

Ainda no intuito de defender a tempestividade da impugnação que deduzira, mais entende a recorrente que sempre o prazo para apresentação da impugnação judicial estivera suspenso no decurso das férias judiciais e daí que esse prazo expirara a 26-02-07, sendo dessa forma admissível a prática desse acto nos três dias seguintes em face do disposto no n.º 5 do artigo 145.º do CPC, mediante o pagamento de uma multa.

Vejamos, então.

Relativamente à primeira questão colocada pela recorrente (conclusões 4 a 14) importa salientar que constitui jurisprudência firma e reiterada deste Supremo Tribunal, a que se adere, o entendimento segundo o qual a caducidade do direito à liquidação, tanto do imposto como dos respectivos juros compensatórios, gera mera anulabilidade e não nulidade como pretende a recorrente (cfr. acórdãos de 02-04-04, 2-11-05 e 18-01-06, nos processos n.ºs 1733/03, 365/05 e 680/05.

Na verdade, como bem se deixou expresso na sentença sob recurso, a ilegal liquidação de um imposto, em razão da respectiva caducidade, não afecta o conteúdo essencial de um direito fundamental (artigo 133.º, alínea d) do CPA), mas tão só os direitos patrimoniais do contribuinte, não configurando a falta de notificação da liquidação a ausência de um elemento essencial desse acto de liquidação, como acto que lhe é posterior e autónomo.

Como assim, tendo a recorrente tomado conhecimento da liquidação aquando da sua citação na qualidade de revertida da devedora originária a 9-11-06 (1. e 2. do probatório) e apenas veio a deduzir a presente impugnação judicial a 28-02-07, bem se andou na sentença ao concluir que tinha sido ultrapassado o prazo de 90 dias prescrito para o efeito na alínea c) do artigo 120.º do CPPT (que terminara a 07-02-07) e daí que tenha julgado procedente a excepção de caducidade suscita pela Fazenda Pública.

Improcedem, deste modo, as conclusões 4 a 14.

Nenhuma razão assiste ainda à recorrente quando defende que o prazo para apresentação da impugnação judicial se suspendera durante as férias judiciais e que revestiria a natureza de um prazo processual, sendo-lhe aplicável o disposto no n.º 5 do artigo 145.º do CPC.

De facto, a jurisprudência firme e reiterada deste Supremo Tribunal vai no sentido do prazo de impugnação judicial ser um prazo de natureza substantiva, não sendo, por isso, aplicável o disposto no n.º 5 do artigo 145.º do CPC, de caducidade e peremptório e que se conta nos termos do artigo 279.º do CC, "ex vi" do artigo 20.º do CPPT, ou seja de forma contínua, sem suspensões, designadamente, nos períodos de férias judiciais, apenas acontecendo que se o prazo terminar durante esse período, o seu termo se transfere para o primeiro dia útil após as férias, o que não sucede na situação em apreço - cfr. acórdãos de 3/5/00, 23/5/01, 30/5/01, 13/3/02, 14/1/04, 6/7/05 e 30/5/07, nos recursos n.º s 24.562, 25.778, 26.138, 28/02, 1208/03, 585/05 e 238/07, respectivamente.

Entendimento jurisprudencial este que por inteiro se subscreve.

Deste modo, não se suspendendo o prazo de impugnação judicial durante as férias judiciais, tendo a recorrente sido citada a 9/11/06 esse prazo terminou a 7/2/07, o que determina que a presente

impugnação, entrada a 28/2/07, seja intempestiva, de nada valendo à recorrente a pretensão, destituída de fundamento como acima se disse, de poder beneficiar do disposto no n.º 5 do artigo 145 do CPC, uma vez que no caso, de qualquer modo, se encontrava largamente ultrapassado o prazo de três dias para a apresentação da impugnação a seguir ao decurso do prazo legal.

Daí que improcedam as conclusões 14 a 16.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, mantendo-se, em consequência, a sentença recorrida com a alteração decorrente da fundamentação acima aduzida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 29 de Outubro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — António Calhau.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2008.

Assunto:

Contra-Ordenação Fiscal. IVA. Falta de entrega de imposto.

Sumário:

O artigo 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 477/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: ARGICARGAS – Transportes do Centro, SA e Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Exmº Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedente o recurso deduzido por Argicargas – Transportes do Centro, S.A., da decisão administrativa que por contra-ordenação fiscal lhe aplicou uma coima no valor de 1.709,23 €, por ter entregue a declaração de IVA referente ao mês de Setembro de 2003, desacompanhado do respectivo meio de pagamento, dela vem interpor recurso para este tribunal, formulado as seguintes conclusões:

1º - Os arts 26º nº1 e 40º nº1 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.

2ª- A não entrega do IVA assim deduzido, implica a prática da infracção ao artº 114º nº1 do RGIT.

3ª – A douta sentença recorrida violou assim, e em consequência, as normas legais referidas nos nºs 1 e 2 que antecedem.

4ª - Razão pela qual deve ser revogada, e substituída por outra que mantenha a condenação da arguida.

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

3 – Na sentença recorrida deu-se por assente a seguinte matéria de facto:

A) No dia 28/10/2003, foi elaborado o Auto de Noticia de fls. 2, que se dá por integralmente reproduzido, do qual se destaca o seguinte:

«Quadro 01 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO INFRACTOR
Enquadramento: (artº 40º CIVA) MENSAL
Quadro 02 ELEMENTOS QUE CARACTERIZAM A INFRACÇÃO
1. Montante do imposto exigível: 7399,24Eur;
2 Valor da prestação tributária entregue: 0 Eur
3. Valor da prestação tributária em falta: 7399,24 Eur
4. Data de cumprimento da obrigação: 10/11/2003

5. Período a que respeita a infracção: 2003/09

6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 10/11/2003

7. Normas infringidas: artº 26º nº1 e 40 nº1 a) do CIVA - Apresentação dentro prazo D. P., s/ meio de pagamento ou c/ pagamento insuficiente (M)

8. Normas punitivas: artº 114 nº2 e 26 nº4 - Falta entrega prest tributária dentro prazo (M) T

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 10.11.2003, a recorrente apresentou a declaração periódica de IVA, referente ao mês de Setembro de 2003, em que apurou o montante de IVA a entregar ao Estado de 7.399,24€, desacompanhada do respectivo meio de pagamento.

C) Por despacho de fls. 7 a 8, datado de 09.06.2006, que se dá por integralmente reproduzido, a recorrente foi condenada por infracção ao disposto nos art. 26º, n.º 1 e 40º, n.º 1, alínea a) do CIVA, punível pelos art. 114.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4 do RGIT, na coima de 1.709,23€.

4- Na sentença recorrida concluiu-se pela inverificação dos pressupostos legais de que dependia a punição da arguida, ora recorrida, uma vez que, no caso do IVA, não se estava perante uma "*prestação tributária deduzida nos termos da lei (situação prevista pelo n.º 1 deste art. 114.º do RGIT), mas antes uma prestação tributária de que existe uma obrigação legal de liquidar, em conformidade com o disposto no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.*"

A este propósito mais se ponderou na sentença:

"Sucede que, 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, para efeitos do disposto nos seus n.ºs 1 e 2, apenas se considera prestação tributária aquela que haja sido recebida.

No caso dos autos, contudo, a recorrente alega que o IVA não entregue não foi por si recebido, sendo certo que inexiste nos autos qualquer prova desse recebimento que, de resto, constitui pressuposto legal da infracção, consubstanciada na falta de entrega do IVA juntamente com a declaração periódica correspondente e pela qual a recorrente vem punida."

Inconformado com esse entendimento, o Magistrado do Ministério Público recorrente vem, ao invés, defender que a prática da infracção prevista no n.º 1 do artigo 114.º do RGIT não exige o recebimento do valor do IVA facturado.

A questão acima delineada e que vem suscitada no presente recurso já foi objecto de conhecimento por parte deste Supremo Tribunal, num caso em tudo idêntico, no acórdão de 28-05-08, recurso n.º 279/08.

Por se concordar em absoluto com a proficiente fundamentação que patenteia, limitar-nos-emos a acompanhar o que nesse aresto foi aduzido tendo em atenção uma interpretação e aplicação uniforme do direito (cfr. artigo 8.º, n.º 3 do CC).

Escreveu-se no citado acórdão:

"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*». (o Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea, da Academia das Ciências de Lisboa, 1 Volume, página1081.)

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 será colhido, deve o intérprete preteri-lo.* (Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, página 189.)

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. (Estabelece-se neste artigo o seguinte:

Nos casos previstos nos artigos 99.º a 101.0 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.)

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 (…….), 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*». (Neste sentido, relativamente ao art. 29.º do R.JIFNA, 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 JOSE DE SOUSA Infracções Fiscais (Não Aduaneiras), 3.ª edição, páginas 108-109, e NUNO de SA GOMES, Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal, 2000, páginas 261-262.

No mesmo sentido, a propósito das expressões idênticas utilizadas no art. 105.0 do RGIT, pode ver-se SUSANA AIRES DE SOUSA, Os Crimes Fiscais, página 124.)

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. (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 JOSE DE SOUSA Infracções Fiscais (Não Aduaneiras), 3.ª edição, páginas 109-110.)

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."

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

Sem custas, por delas estar isento o Ministério Público.

Lisboa, 29 de Outubro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2008.

Assunto:

Contra-Ordenação Fiscal. IVA. Falta de entrega de imposto.

Sumário:

O artigo 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 479/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Argilacentro - Argilas do Centro, SA e Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- O Exmº Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, que julgou procedente o recurso deduzido por Argilacentro – Argilas do Centro, S.A., da decisão administrativa que por contra-ordenação fiscal lhe aplicou a coima no valor de 15.103,04 €, por este ter apresentado a declaração periódica de IVA, referente ao mês de Agosto de 2003, no montante de 62.538,43€, desacompanhada do respectivo meio de pagamento, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1º Os arts 26º nº1 e 40º nº1 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.

2º A não entrega do IVA assim deduzido, implica a prática da infracção ao artº 114º nº1 do RGIT.

3º A douta sentença recorrida violou assim, e em consequência, as normas legais referidas nos nºs 1 e 2 que antecedem.

4º Razão pela qual deve ser revogada, e substituída por outra que mantenha a condenação da arguida.

2- Não foram apresentadas contra alegações.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

3- Na sentença recorrida deu-se por assente a seguinte matéria de facto:

A) No dia 28/10/2003, 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 PASSIVO INFRACTOR

(…)
Enquadramento: (artº 40º CIVA) MENSAL
(…)
Quadro 02 ELEMENTOS QUE CARACTERIZAM A INFRACÇÃO
1. Montante do imposto exigível: 62 538,43 Eur;
2 Valor da prestação tributária entregue: 0 Eur;
3. Valor da prestação tributária em falta: 62 538,43 Eur;
4. Data de cumprimento da obrigação: 10/10/2003
5. Período a que respeita a infracção: 2003/08
6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 10/09/2003
7. Normas infringidas: artº 26º n.º 1 e 40 n.º 1 a) do CIVA - Apresentação dentro prazo D. P., s/ meio de pagamento ou c/ apagamento insuficiente (M)
8. Normas punitivas: artº 114º n.º 2 e 26º n.º 4 - Falta entrega prest tributária dentro prazo (M) T
(…)
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 10.10.2003, a recorrente apresentou a declaração periódica de IVA, referente ao mês de Agosto de 2003, em que apurou o montante de IVA a entregar ao Estado de 62.538,43€, desacompanhada do respectivo meio de pagamento.

C) Por despacho de fls. 7 a 8, datado de 21.03.2006, que se dá por integralmente reproduzido, a recorrente foi condenada por infracção ao disposto nos arts. 26º, n.º 1 e 40º, n.º 1, alínea a) do CIVA, punível pelos arts. 114.º, n.º 2 e 26º, n.º 4 do RGIT, na coima de 15.103,04€.

4- Na sentença recorrida concluiu-se pela inverificação dos pressupostos legais de que dependia a punição da arguida, ora recorrida, uma vez que, no caso do IVA, não se estava perante uma "*prestação tributária deduzida nos termos da lei (situação prevista pelo n.º 1 deste art. 114.º do RGIT), mas antes uma prestação tributária de que existe uma obrigação legal de liquidar, em conformidade com o disposto no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.*"

A este propósito mais se ponderou na sentença:

"Sucede que, 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, para efeitos do disposto nos seus n.ºs 1 e 2, apenas se considera prestação tributária aquela que haja sido recebida.

No caso dos autos, contudo, a recorrente alega que o IVA não entregue não foi por si recebido, sendo certo que inexiste nos autos qualquer prova desse recebimento que, de resto, constitui pressuposto legal da infracção, consubstanciada na falta de entrega do IVA juntamente com a declaração periódica correspondente e pela qual a recorrente vem punida."

Inconformado com esse entendimento, o Magistrado do Ministério Público recorrente vem, ao invés, defender na sua alegação de recurso que a prática da infracção prevista no n.º 1 do artigo 114.º do RGIT não exige o recebimento do valor do IVA facturado.

A questão acima delineada e que vem suscitada no presente recurso já foi

objecto de conhecimento por parte deste Supremo Tribunal, num caso em tudo idêntico, no acórdão de 28-05-08, recurso n.º 279/08.

Por se concordar em absoluto com a proficiente fundamentação que patenteia, limitar-nos-emos a acompanhar o que nesse aresto foi aduzido tendo em atenção uma interpretação e aplicação uniforme do direito (cfr. artigo 8.º, n.º 3 do CC).

Escreveu-se no citado acórdão:

"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. 11.0 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*». (Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea, da Academia das Ciências de Lisboa, 1 Volume, página 1081.)

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 será colhido, deve o intérprete preteri-lo*."(Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, página 189.)

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. (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.)

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 (----------), 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 a imposto pago e entrega-lo 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*». (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 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. 105º do RGIT, pode ver-se SUSANA AIRES DE SOUSA, Os Crimes Fiscais, página 124.)

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. (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), 3ª edição, páginas 109-110.)

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

Sem custas, por delas estar isento o Ministério Público.

Lisboa, 29 de Outubro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2008.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Despacho interlocutório. Alegações.

Sumário:

I — O requerimento de interposição de recurso de despacho interlocutório deve conter as respectivas alegações e conclusões, como determina o n.º 1 do artigo 285.º do CPPT.

II — Define-se como despacho interlocutório aquele em que o juiz põe termo a um mandado judicial, com a consequente inviabilidade dessa representação forense, uma vez que não decide a causa principal, nem tão pouco algum incidente com a estrutura de uma causa.

Processo n.º 511/08-30.
Recorrente: Fiandeira Castanheirense — Indústria Têxtil, S. A.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- Fiandeira Castanheirense – Indústria Têxtil, S.A, com os sinais dos autos, vem recorrer do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de 07.11.2007, a fls. 502, que não admitiu o recurso interposto do anterior despacho de 01.10.2007, a fls. 495, que havia julgado expressamente revogado o mandato concedido pela recorrente, formulando as seguintes conclusões:

1. A fls. 498 e por meio de requerimento em que declarou a intenção de recorrer, a Recorrente interpôs recurso do douto despacho de 01.10.2007 a fls. 495 que julgou "expressamente revogado o

mandato conferido pela recorrente" à mandatária signatária. Tal recurso não foi admitido por força do despacho de 07.11.2007 a fls. 502 de que ora se recorre.

2. Assenta o douto despacho recorrido no pressuposto de que o despacho anterior (decisão de fls. 495) é um despacho interlocutório e não uma decisão final, razão pela qual o recurso do mesmo interposto deveria conter as respectivas alegações e conclusões nos termos do disposto no artº 285º, n.º 1 do CPPT.

3. Sucede que o despacho antecedente, ao decidir pôr termo ao mandato judicial em apreço, inviabiliza a continuidade daquela representação forense, tendo como consequência o cessar de qualquer intervenção nos autos por essa via, onde se inclui a expedição de posteriores notificações à mandatária signatária e a interposição, no exercício daquele mandato, de qualquer recurso posterior.

4. Conclui-se que o despacho de fls. 495 é insusceptível de ser qualificado como interlocutório para os efeitos previstos no artº 285º, n.º 1, do CPPT, pois nem sequer a sua subida seria viabilizada nos termos da parte final daquela disposição.

5. Acresce que o recurso interposto anteriormente nestes mesmos autos e respeitante a despacho que apreciava esta mesma matéria (mandato forense conferido à signatária), foi processado nos termos dos artºs 281º e 282º do CPPT.

6. Tal requerimento de recurso apresentado em 23.12.2002 (fls. 268) não continha alegações e conclusões, as quais vieram a ser oferecidas pela Recorrente nos termos do artº 282º, n.º 3 do CPPT, após a notificação do despacho que o admitiu, com subida imediata, em separado e efeito devolutivo (fls. 22 do apenso de reclamação n.º 2/03).

7. Também por razões de coerência, segurança e uniformidade das decisões judiciais proferidas no domínio da mesma legislação, no âmbito do mesmo processo e respeitantes à mesma matéria, deverá o recurso de fls. 498 ser admitido nos termos das mesmas regras processuais então aplicadas.

8. Em 23.06.2002, este Supremo Tribunal Administrativo proferiu acórdão sobre a manutenção do mandato forense conferido à signatária, decidindo que "O mandato judicial oportunamente conferido pela Recorrente Contenciosa mantém-se assim válido e eficaz até eventual revogação/resolução pelo liquidatário judicial, sem necessidade de qualquer reafirmação" e revogando o despacho impugnado, "para ser substituído por outro que, nada mais obstando, dê seguimento aos sequentes termos do processo." (cfr. acórdão do STA, processo n.º 415/04, 2ª Secção). O despacho de fls. 495 e o expediente que o antecede constituem violação do citado acórdão e da força obrigatória do mesmo dentro do processo.

9. A confirmar-se que o Tribunal *a quo*, passados três anos do citado acórdão do STA e sem ter dado qualquer seguimento aos ulteriores termos do processo, voltou a questionar o Sr. Liquidatário Judicial sobre a manutenção do mandato forense, tal acto sempre configuraria uma nulidade que, desde já e para todos os efeitos, se invoca, e da qual decorre a nulidade dos actos subsequentes que dele dependam, ou seja, do expediente de fls. 493 e 494 e dos despachos de fls. 495 e 502, nulidade que a Recorrente se encontra até impossibilitada de arguir em sede própria, tendo em conta a revogação do mandato forense por decisão judicial, sem posterior constituição de novo mandatário.

2- A recorrida Fazenda pública não apresentou contra alegações.

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

«Ao liquidatário judicial compete representar a massa falida em juízo (artº 134º, n.º 4, alínea a) do CPEREF, aplicável ao caso "ex vi" artº 12º, n.º 1 do DL n.º 25/2004, de 18.3, que aprovou o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas).

O liquidatário pode revogar os contratos de mandato realizados anteriormente pela falida (artº 167º, n.º 1 do mesmo CPEREF).

Resulta de fls. 418, 484, 487, 489, 493 e 494 que, no caso, o liquidatário judicial revoga o contrato de mandato realizado entre a falida e os advogados subscritores do recurso ora em apreço.

E atentos os dados daquelas fls. 418 e segs. e o teor da decisão judicial alegado na 8ª conclusão das alegações, é de concluir que o despacho recorrido (a fls. 495) não viola caso julgado.

Há, assim, que confirmar o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso.»

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4- É do seguinte teor o despacho recorrido:

"Nos termos do art. 285º, n.º 2, do CPPT, os despachos do Juiz no processo judicial tributário podem ser impugnados no prazo de 10 dias, mediante requerimento contendo as respectivas alegações e conclusões.

Tendo em conta que a decisão de fls. 495 é um despacho interlocutório, e não uma decisão final, o recurso a interpor contra ele deve obedecer aos requisitos enunciados pela norma referida."

Assim, uma vez que o requerimento em causa vem desacompanhado das alegações e conclusões, não admito o recurso de fls. 498. (Art. 687º, n.º 3 do CPC, aplicável *ex vi* do art. 2º do CPPT).»

Por sua parte, a decisão de fls, 495 é do seguinte teor:

"Face ao expediente que antecede julgo expressamente revogado o mandato conferido pela recorrente.

Cumpra-se o disposto no art. 39.º nº. 1 do CPC.

Após, notifique o mandatário judicial para, em 10 dias, informar se mantém interesse no presente recurso."

5.1- Como nota prévia, importará esclarecer que muito embora o M.mo Juiz "a quo" no despacho recorrido não tenha admitido o recurso de fls. 498, o certo é que, em bom rigor, na sua substância o julgou deserto e será, nesta base, que o recurso será objecto de conhecimento.

5.2-Sob a epígrafe "Recursos dos despachos interlocutórios na impugnação", estabelece o n.º 1 do artigo 285.º do CPPT o seguinte:

"Os despachos do juiz no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal podem ser impugnados no prazo de 10 dias, mediante requerimento contendo as respectivas alegações e conclusões, o qual subirá nos autos com o recurso interposto da decisão final."

Deste modo, ficou definido um regime de interposição de recursos de despachos interlocutórios anteriores à decisão final que impõe que o requerimento de interposição de recurso tem de conter alegações e conclusões.

Sendo certo que os despachos interlocutórios se definem como aqueles que são proferidos no decorrer do processo antes da sentença, servindo esta para o juiz decidir a causa principal ou algum incidente com a estrutura de uma causa (artigo 156º, n.º 2 do CPC), dúvidas não podem restar à consideração de que a aludida decisão de fls. 495 reveste a natureza de despacho interlocutório.

A tal não obsta o facto dessa decisão pôr termo a um mandato judicial, com a consequente inviabilidade dessa representação forense, ao invés do que defende a recorrente, uma vez que, a caracterização de despacho se obtém de forma implícita através da definição de sentença constante do mencionado n.º 2 do artigo 156.º do CPC.

Ora, o certo é que o despacho de fls. 495 não decide a causa principal, nem tão pouco algum incidente com a estrutura de uma causa.

Carente de razão ainda se encontra a afirmação vertida no 4. das conclusões de que a subida do recurso sempre estaria inviabilizada em face do disposto no n.º 1 do artigo 285.º do CPPT.

Na verdade, a ter sido admitido, o recurso deveria ter subida imediata já que a sua retenção necessariamente comprometeria o seu efeito útil (n.º 2 do predito artigo 285.º) e daí que a objecção suscita não colha.

Nas conclusões 6. e 7. a recorrente alude a um entendimento diverso que um anterior recurso teria tido nestes mesmos autos a respeito dos requisitos formais a que o requerimento de interposição de recurso de despacho judicial deveria obedecer, então não se tendo exigido a inclusão da alegação e respectivas conclusões.

Embora corresponda à realidade essa diversidade de entendimento, o certo é que em homenagem a razões de coerência, segurança e uniformidade, como vem alegado, nada pode legitimar a desobediência ao primado da lei no caso que nos ocupa.

Por último, nesta sede de recurso jurisdicional vem a recorrente arguir a nulidade decorrente duma notificação que teria sido feita no processo ao liquidatário judicial sem que tivesse sido notificada do despacho que a ordenou e que teria sido proferido em violação de anterior acórdão deste STA que cita no 8.

A sem razão da recorrente é por demais evidente.

Com efeito, se o próprio acórdão em causa previa a possibilidade do mandato judicial conferido pelo liquidatário judicial ser revogado, inexistia qualquer desrespeito no facto do juiz do processo ter ordenado a fls. 418 a notificação daquele para "esclarecer se, através da exposição de fls, 414, pretende revogar os mandatos conferidos pela falida", nada exigindo, nem tal se justificava, que esse despacho fosse também notificado à recorrente.

Improcede, deste modo, a nulidade arguida.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 29 de Outubro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2008.

Assunto:

IRS. Imposto de mais valias. Terreno para construção.

Sumário:

Por força do disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão de terrenos agrícolas que foram adquiridos antes da vigência do CIRS e se mantinham com essa natureza no momento da sua entrada em vigor.

Processo n.º: 539/08-30.
Recorrente: Casimiro Almeida Azevedo Barreto Ferraz Sachetti.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- Casimiro Almeida Azevedo Barreto Ferraz Sachetti e mulher, com os demais sinais dos autos, vêm recorrer do acórdão do TCA Norte que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do TAF de Viseu, que julgara procedente a impugnação judicial contra a liquidação adicional de IRS e juros compensatórios, relativa ao ano do 1992, formulando as seguintes conclusões:

1ª) Ao abstrair da qualificação do prédio em 1989, aquando da entrada em vigor do CIRS, o douto Acórdão recorrido afastou-se da orientação jurisprudencial deste mesmo Supremo Tribunal Administrativo e, dessa forma, incorreu em violação do estatuído no artº 5º do DL n.º 442-A/88, de 30/11 - vd. parágrafo 3.a) supra - e,

2ª) ao considerar tal prédio como alienado na data da respectiva escritura de compra e venda, desatendendo a sua anterior tradição e ajuste de revenda, e ao qualificá-lo como "terreno para construção", mesmo sem verificação dos requisitos demandados para o efeito pelo quadro legal em vigor à data dos factos, o douto Acórdão recorrido incorreu em violação das prescrições do artº 10º/3 a) do CIRS, do artº 6º/3 do CCA e dos artºs 2º (§ 1º/1 e § 2º) e 49º (§ 3º) do CIMSISD - vd. parágrafos 4 a 12 supra.

2- A recorrida Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 213 e seguintes, concluindo do seguinte modo:

1. A aplicação do art. 5.º, 1 do Dec. Lei 442-A/88 de 30 de Novembro implica a realização de percurso intelectual, consistente na realização de diversas e especificas operações, sendo que o resultado de cada uma delas determina a prossecução para uma das fases subsequentes ou o termo do processo lógico-dedutivo.

2. A primeira operação consiste na qualificação do ganho obtido face ao CIMV; se esse ganho for tributável nos termos daquele diploma, é-o também nos termos do CIRS.

3. Se se verificar que a mais-valia não era sujeita a tributação em sede do anterior imposto das mais-valias, impõe-se prosseguir para a operação subsequente, que implica a determinação da data da aquisição do bem ou direito alienado.

4. Caso essa aquisição seja anterior à entrada em vigor do CIRS, não há tributação; se posterior, as mais-valias são sujeitas face à nova lei.

5. No caso em apreço, o acórdão em recurso quedou-se na primeira fase porque, operando com as regras do CIMV, verificou que a mais-valia era sujeita à luz daquele diploma, o que determina a sua imediata e automática sujeição às regras do CIRS.

6. Ao decidir como decidiu, não tinha que atender à data da aquisição do imóvel alienado, mas apenas ao momento da sua transmissão, o único relevante atenta a circunstância de se tratar de uma mais-valia tributável face à legislação revogada.

7. Igualmente não tinha que fazer uso das regras do CCA e CSISSD porque o que o legislador impõe é que se averigue se o ganho era sujeito ao antigo Imposto de Mais-Valias, o que implica que se utilizem os critérios e regras daquele imposto.

8. A data da transmissão do imóvel alienado (1991 ou 1992) é irrelevante porque o Recorrente não ignorava, desde a assinatura do contrato-promessa, que estava a transmitir um terreno destinado à construção.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«Objecto recurso: a questão objecto do presente recurso consiste em saber se os ganhos (Mais-Valias) resultantes da venda, em 1992, de um terreno, agora destinado a construção, mas adquirido como prédio rústico em 1981 (na proporção de ¼) e em 1988 (na proporção de ¾), estão isentos de IRS por estarem abrangidos no regime transitório previsto no artº 5º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88 (redacção do Decreto-Lei n.º 141/92 de 17/6).

Alega o recorrente que ao abstrair da qualificação do prédio em 1989, aquando da entrada em vigor do CIRS o acórdão recorrido incorreu em violação do estatuído no artº 5º do Decreto-Lei 442-A/88 de 30.11.

Fundamentação: afigura-se-nos que o recurso merece provimento.

É que, conforme resulta da matéria de facto provada, na data da aquisição (1974) o imóvel em causa era um prédio rústico e até à data da entrada em vigor do Código do IRS (1 de Janeiro de 1989) detinha essa mesma qualidade.

Com efeito o que interessa para a aplicação do regime transitório do artº 5º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88 (diploma que aprovou e regulou a entrada em vigor do Código do IRS) é saber a qualidade que o bem detinha no momento da entrada em vigor daquele diploma legal.

Nos termos do art. 1º do CIMV o imposto de mais-valias incidia sobre os ganhos realizados através da transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que fosse o título por que se operasse, quando dela resultassem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia previstos no artigo 17º da Lei n.º 2030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4º do Decreto-Lei n.º 41 616, de 10 de Maio de 1958, e que não tivessem a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.

Dispunha por sua vez o n.º 2 do mesmo normativo que eram «havidos como terrenos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo. Já o regime do art. 10º n.º 1 Código do IRS, na sua redacção original, classificou como rendimentos da categoria G os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, resultassem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Porém, o regime transitório da categoria G, previsto pelo art. 5º n.º 1 do DL. 442-A/88 de 30.11, veio estabelecer que "os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código".

Como se sublinha no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.12.2006, «o que se pretendeu com a mudança de regime de tributação operada a partir de 1989 foi tributar em IRS, categoria G, todas as transmissões onerosas sobre imóveis; todavia, para evitar efeitos retroactivos, estabeleceu-se que para serem tributadas tais transmissões era necessário que os bens abrangidos fossem adquiridos e alienados dentro da vigência da nova lei, com excepção daqueles que já eram antes tributados por força do CIMV, ou seja, os terrenos para construção, os quais passariam agora a ser tributados nos termos do Código do IRS».

Ainda a propósito se disse no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06.06.2007, recurso 179/07, in www.dgsi.pt, «a tributação em IRS da valorização de terrenos agrícolas que haviam sido adquiridos antes da sua entrada em vigor incluiria, parcialmente, a aplicação retroactiva do novo regime de tributação a ganhos obtidos com a valorização dos prédios rústicos, pois forçosamente se iriam tributar, além dos ganhos correspondentes à valorização gerada na vigência do novo Código, também alguns correspondentes à valorização que, como prédios rústicos, pode ter tido ocorrido antes da sua entrada em vigor.

Ora, essa aplicação retroactiva de normas de incidência tributária, que, a partir da revisão constitucional de 1997 é absolutamente proibida pela nova redacção dada ao art. 103º, n.º 3, da CRP, só era tolerável anteriormente em situações especiais em que estivesse em causa o interesse geral (essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 216/90, de 20-6-1990, processo n.º 203/89, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 398, página 27), que não se vislumbram em matéria de tributação de mais-valias».

No caso em apreço e tanto quanto resulta da matéria de facto dada como provada, o prédio em questão era, à data da entrada em vigor do Código do IRS - 1 de Janeiro de 1989 - um prédio rústico destinado ao cultivo agrícola tendo sido adquirido, também nessa qualidade, antes da vigência do referido diploma legal.

Assim sendo, haverá de concluir-se que os ganhos resultantes da respectiva venda estão isentos por estarem abrangidos no regime transitório previsto no artº 5º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88 (redacção do Decreto-Lei n.º 141/92 de 17/6).

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida.»

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

4- O acórdão recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

1. Os impugnantes adquiriram em 1981, na proporção de 1/4 e em 1988, na proporção de 3/4, um prédio rústico, composto por terreno de cultura, pomar e pinhal, com a área de 14.530 m^2, sito no lugar da Alagoa, freguesia e concelho de Águeda, inscrito na matriz predial respectiva sob o artigo 7526.

2. Em 31/07/1991 os impugnantes outorgaram com a sociedade comercial denominada "ITMI - Portugal - Supermercados, Lda" um contrato promessa de compra e venda, mediante o qual prometeram vender o prédio referido em 1).

3. Estipulava a cláusula 2ª do contrato referido em 2) que:

"O preço acordado é de Esc. 44.500.000$00 … que será pago pela Segunda Outorgante da seguinte forma:

a) Esc. 3.000.000$00…já entregues aos Primeiros Outorgantes…

b) Esc. 41.500.000$00... quando da outorga da escritura pública de compra e venda …"

4. Nos termos da cláusula 4ª, alínea a) do mesmo contrato, os primeiros outorgantes, ora impugnantes, obrigaram-se perante a segunda outorgante a "entregar-lhe o objecto do presente contrato promessa devoluto de pessoas e bens e livre de quaisquer ónus ou encargos, quando da outorga da escritura pública de compra e venda".

5. Nos termos da cláusula 4ª, alínea c) do mesmo contrato, os primeiros outorgantes, ora impugnantes, obrigaram-se perante a segunda outorgante a "permitir-lhe que ela ceda, se o desejar, a outra pessoa singular ou colectiva, a posição, direitos e obrigações que assume, por este contrato promessa, desde que a promitente compradora lhe comunique por escrito e até dez dias antes da escritura pública de compra e venda, a identificação do cessionário".

6. Em 30/01/92 os impugnantes outorgaram com a "ITMI Portugal - Supermercados, Lda" um aditamento ao contrato promessa de compra e venda referido em 2), mediante o qual foi acordado em não outorgar nessa data a escritura de compra e venda do prédio em causa, tendo nessa ocasião os primeiros recebido o remanescente do preço, ou seja, Esc. 41.500.000$00.

7. Em 30/01/1992 os impugnantes outorgaram uma procuração notarial conferindo ao gerente da "ITMI Portugal - Supermercados, Lda" poderes para vender o imóvel identificado em 1), com expressa dispensa da obrigação de prestação de contas, sendo irrevogável.

8. Em 1995 os impugnantes foram fiscalizados por parte da Divisão de Inspecção e Prevenção Tributária da Direcção de Finanças de Aveiro, a qual procedeu à tributação em sede de IRS do valor das mais valias operadas com a venda do terreno referido em 2), com base nos seguintes fundamentos:

"(…)

Constata-se, com interesse, para o assunto em epígrafe, nomeadamente o seguinte:

a) O comprador, ITMI Portugal, requereu em 5/3/91, à Câmara Municipal de Águeda, a viabilidade de construção num terreno que diz já possuir..., tendo recaído o despacho de deferimento em reunião de 16/4/91;

b) A locadora, CISF Imóveis - Companhia Portuguesa de Locação Financeira… veio requerer à Repartição de Finanças de Águeda a redução das coimas que se mostrarem devidas, relativamente às seguintes faltas:

"…1 - A requerente, em sede de contrato de locação financeira outorgado com "Branco de Sousa (Irmãos), Lda" adquiriu um terreno para construção, sito em Alagoa, freguesia de Águeda, inscrito ma matriz predial rústica sob o artigo 7526, com a área de 14.530 m^2... cuja tradição a favor do locatário se verificou em 05.03.91.

A sisa respectiva foi liquidada em 30.4.92, pelo conhecimento n.º 529, não tendo sido declarado que o terreno se destinava a construção, a escritura de compra e venda teve lugar em 4.05.92.

2 - Aquele terreno não foi participado para efeitos de inscrição matricial no prazo de noventa dias a contar da data de aquisição ou da aprovação do respectivo projecto de construção.

3 - Tendo sido concluídas as obras do edifício destinado a supermercado construído no terreno em questão em 10.6.92, não participou no prazo de noventa dias tal facto para efeitos de inscrição matricial."

c) Em 16/4/91 foi deferido, em reunião da Câmara Municipal de Águeda, o pedido de viabilidade de construção naquele terreno.

d) No anexo 1.3 datado de 31.01.92 consta o Alvará de Licença n.º 160/1992 para a referida obra de construção;

e) O contrato promessa de compra e venda do terreno … foi lavrado em 31/7/91, tendo-se aí consignado o preço acordado de Esc. 44.500.000$00, cujo pagamento foi estabelecido: 3.000 contos com este acto e 41.500 contos aquando da outorga da escritura pública de compra e venda a realizar-se dentro dos seis meses seguintes, contados a partir da data deste contrato promessa;

f) Por contrato de Aditamento celebrado em 30/1/92 foi efectuado o restante pagamento da compra do terreno (41.500 contos), em como o acordo em adiar a efectivação da escritura de compra e venda para 31/7/92 ou com prorrogação por mais 6 meses a partir dessa data. Também neste acto foi consignado a entrega ao comprador duma procuração adequada irrevogável de venda do referido imóvel…a favor do apresentante (sócio gerente) do mesmo comprador.

g) A escritura de compra e venda foi lavrada no 3º Cartório Notarial do Porto em 4/5/92.

2.3. Da consulta dos mod. 2 de IRS e anexos, dos exercícios de 1991 e 1992 apresentados pelo contribuinte - vendedor, acima identificado, verifica-se que não foi apresentado e/ou incluído o valor da venda do terreno para construção, no exercício em que se verificou a tradição, 1991 ou no exercício da outorga da escritura de compra e venda, 1992, através do anexo G.

(…)

2.6. Assim, face ao exposto, existem indícios fortes que, aquando da posse do terreno pelo comprador (tradição), o terreno já era classificado como "terreno para construção". O que o vendedor não poderá ignorar é que à data da escritura de venda já existia, implementado no terreno, uma construção quase ultimada, apesar de, ainda de forma expressa o mesmo consignar na escritura de venda tratar-se

de terreno rústico, o que representa uma simulação relativamente à declaração da qualificação, face à realidade à data.

Assim, à data da escritura de compra e venda o terreno destinava-se à construção (pois já existia construção nesse terreno), sendo, por isso, os ganhos obtidos, enquadrados no art. 10º do Código do IRS, por não se verificar a exclusão prevista no art. 5º do Decreto-Lei 442-A/88, de 28/11.

(…)."

9. Na sequência da acção de fiscalização referida em 8), foi efectuada a liquidação adicional de IRS para o exercício de 1992, a qual obteve o n.º 5320110584, no montante de Esc. 14.603.448$00.

10. Os impugnantes apresentaram requerimento de regularização de dívidas a que se refere o n.º 1 do artigo 14º do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10/8.

5- A questão que vem colocada no presente recurso prende-se em saber se a transmissão de um terreno, destinado a construção, operada em 1992, mas adquirido como prédio rústico em 1981 (na proporção de ¼) e em 1988 (na proporção de ¾), está sujeita a tributação em sede de IRS, a título de mais-valias ou dela está isento por se encontrar abrangida pelo regime transitório previsto no artigo 5.º n.º 1 do DL n.º 442-A/88 (redacção do DL n.º 141-A/88, de 30/11)

Em sentido afirmativo se entendeu no acórdão sob recurso, para o que se considerou ser decisivo para a sujeição a tributação em sede de IRS o facto da venda do terreno em causa, destinado a construção, se ter concretizado em 1992, sem que tivesse sido atendida a circunstância de à data da entrada em vigor do CIRS (1/1/89) esse terreno ainda ser qualificado como prédio rústico.

Ora, acontece que o entendimento perfilhado no acórdão recorrido é desconforme com jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal de forma firme e reiterada, que acolhe também a nossa inteira concordância, e de acordo com a qual por força do disposto no art. 5.º n.º 1 do DL 442-A/88, de 30 de Novembro, não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão de terrenos agrícolas que foram atribuídos antes da vigência do CIRS e se mantinham com essa natureza no momento da sua entrada em vigor (cfr. acórdãos de 9/11/05, 29/03/06, 12/12/06, 6/6/07 e 13/2/07, nos recursos n.ºs 733/05, 1213/05, 1100/05, 179/07 e 763/07).

Como assim, tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º, n.º 3 do CC), limitar-nos-emos a acompanhar o que, de forma exaustiva e proficiente, foi dito no acima citado de 6/6/07, proc. 179/07, em situação similar.

Escreveu-se nesse aresto:

"O art. 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o CIRS, estabelece um «**Regime transitório da categoria G**» nos termos do qual, na redacção inicial «os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código».

No que concerne a terrenos, o Código do Imposto de Mais Valias apenas previa a tributação no caso de «transmissão onerosa de terreno para construção» (art. 10, n.º 1.º, daquele Código).

Nos termos do § 2.º do mesmo artigo, «são havidos como terrenos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo».

No caso em apreço, não vem provado que o terreno em causa estivesse integrado em zona urbanizada ou compreendida em plano de urbanização, pelo que a qualificação como terreno para construção, para efeito do Imposto de Mais-Valias, só poderia advir de declaração como tal no «**título aquisitivo**». -

Este «**título aquisitivo**» era o título através do qual o transmitente do terreno, que era o sujeito passivo do Imposto de Mais-Valias, o adquiriu e não o título através do qual o transmitiu, pois este, na mesma terminologia, teria, decerto, a designação de «**título transmissivo**» ou «**título translativo**».

No caso em apreço, não se demonstrou que no título aquisitivo do terreno em causa tivesse sido declarado que a aquisição do terreno tinha em vista a construção, pelo que os ganhos obtidos com transmissão do prédio em causa não estavam sujeitos a Imposto de Mais-Valias.

É certo que há uma valorização dos terrenos agrícolas quando são transformados em terrenos para construção e afectados a actividade comercial ou industrial dos seus titulares, situação que passou a ser tributada em sede de IRS, na categoria de mais-valias, com a redacção dada à alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do CIRS pelo Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de Julho. No entanto, essa situação não era tributada em sede de Imposto de Mais-Valias e, ao passar a sê-lo em sede de I.R.S., a título de mais-valias, também em relação a estas valorizações se limitou o âmbito de incidência aos casos em que «a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código», como se estabeleceu na nova redacção que naquele diploma foi dada ao art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88. (A redacção do n.º 1 deste art. 5.º passou a ser a seguinte:

«os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade

comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código».)

Assim, para que a transmissão do terreno referida nos autos fosse tributada em sede de IRS era necessário que, antes da data da entrada em vigor do CIRS, que ocorreu em 1-1-1989, o terreno em causa fosse qualificado como terreno para construção, pois só a valorização de terrenos com esta qualificação era tributada em sede de Imposto de Mais-Valias.

Não valem, neste contexto de tributação em sede de mais-valias, considerações atinentes à materialidade económica das situações da valorização de terrenos agrícolas, derivada da sua transformação em terrenos de construção e à sua pretensa identidade com as situações de valorização de terrenos adquiridos e transmitidos como terrenos para construção.

Na verdade, é patente pelo art. 1.º do Código do Imposto de Mais-Valias que ele não tinha a vocação para tributar a generalidade das situações de valorização de bens que tem o CIRS.

Aliás, o próprio Preâmbulo do Código do Imposto de Mais-Valias expressamente refere a deliberada restrição do âmbito de incidência do imposto, a título experimental, a algumas das situações de valorização de bens, alguns dos ganhos «trazidos pelo vento» e não todas as situações que poderiam abstractamente considerar-se equiparáveis.

Com efeito refere-se no ponto 2 desse preâmbulo que «a ideia de que se partiu para traçar os limites do imposto foi a de considerar mais-valias os aumentos de valor dos bens que os contribuintes não produziram nem adquiriram para venda. É uma ideia decerto sujeita a reparos sob o ponto de vista teórico, mas que tem a vantagem de poder ser utilizada na prática. No entanto, resolveu-se aplicá-la, não a todos os bens naquelas condições, e sim apenas aos bens cujas mais-valias se verificam com maior frequência, são de maior vulto ou não oferecem dificuldades sérias de determinação. E o que acontece, sem dúvida, com os terrenos para construção; com os elementos do activo imobilizado das empresas (entre eles os trespasses e os alvarás) e os seus bens de rendimento; com o direito ao arrendamento dos escritórios e consultórios; com as quotas em sociedades e as acções».

«Caem precisamente sob a alçada do imposto as mais-valias desses quatro grupos de bens. Mas fica a porta aberta para se alargar a base da incidência, trazendo-lhe outros bens com as respectivas mais-valias, muito embora só possa pensar-se em fazê-lo depois de colhida a experiência deste diploma e de bem delineados em vários sectores os contornos da evolução económica que está em curso».

Por outro lado, o afastamento pelo art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 da tributação em IRS, a título de mais-valias, dos ganhos obtidos com a transmissão de terrenos que, à data da entrada em vigor do CIRS, eram qualificados como terrenos agrícolas (e, por isso, estavam fora do âmbito de incidência do Código do Imposto alias) compreende-se pelo facto de, tendo-se optado pelo cálculo dos ganhos tributáveis a título de mais-valias com base na diferença entre o valor da aquisição e o valor da transmissão, a tributação em IRS da valorização de terrenos agrícolas que haviam sido adquiridos antes da sua entrada em vigor incluiria, parcialmente, a aplicação retroactiva do novo regime de tributação a ganhos obtidos com a valorização dos prédios rústicos, pois forçosamente se iriam tributar, além dos ganhos correspondentes à valorização gerada na vigência do novo Código, também alguns correspondentes à valorização que, como prédios rústicos, pode ter tido ocorrido antes da sua entrada em vigor.

Ora, essa aplicação retroactiva de normas de incidência tributária, que, a partir da revisão constitucional de 1997 é absolutamente proibida pela nova redacção dada ao art.º 103.º, n.º 3, da CRP, só era tolerável anteriormente em situações especiais em que estivesse em causa o interesse geral (Essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 216/90, de 20-6-1990, processo n.º 203/89, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 398, página 2 a 7.), que não se vislumbram em matéria de tributação de mais-valias.

No caso em apreço, o terreno em causa foi adquirido como terreno agrícola e era terreno agrícola à data da entrada em vigor do CIR, pelo que é de concluir que, em face do disposto no art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, os ganhos obtidos com a sua transmissão não se inserem no âmbito de incidência do IRS."

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido e mantendo-se a sentença.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Outubro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa* — *António Calhau.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2008.

Assunto:

Impugnação Judicial. Formulação da causa de pedir e do pedido. Princípio pro actione.

Sumário:

I — Não consagrando a lei fórmulas sacramentais, tanto no que se refere à causa de pedir como ao pedido, é de aceitar a petição inicial impugnatória em que, pese embora a respectiva falta de rigor técnico, seja suficientemente preciso o efeito jurídico que se pretende obter.

II — O que corresponde a princípios ora insistentemente apregoados, tanto pela doutrina como pela jurisprudência, augurando a concretização de uma tutela efectiva e eficaz constitucionalmente consagrada: os princípios anti-formalista, pro actione ou pro favoritate instanciae (favorecimento do processo).

Processo n.º 541/08-30.
Recorrente: Arnaldo & Ferreira, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Arnaldo e Ferreira, Lda., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma deduzida com referência ao IRC do exercício de 2003.

Fundamentou-se a decisão em que o acto impugnado que enquadrou o impugnante no regime simplificado de determinação do lucro tributável, apesar de aquela ter optado pelo regime geral, na declaração de início de actividade, é apenas um acto interlocutório do procedimento e, como tal, inimpugnável por não lesivo, atento o princípio da impugnação unitária expresso no artigo 54.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.º - Como resulta do acima articulado, a recorrente foi notificada da liquidação de IRC respeitante ao ano de 2003;

2.º - Atenta essa notificação reagiu contra a mesma mediante impugnação contenciosa;

3.º - Como igualmente atrás se narra, o Exmo. representante da FP e o Ilustre Magistrado do Ministério Público defenderam a posição de que tal impugnação era meio processual impróprio para a impugnante, aqui recorrente, reagir contra a liquidação em causa, com a fundamentação constante dos atrás referidos e juntos docs. n.º 8 e 9, que aqui se dão por reproduzidos;

4.º - A recorrente manteve a sua posição nas alegações subsequentes – meio processual próprio;

5.º - O Meritíssimo Senhor Juiz a quo, porém, sufragou a posição da FP e do M. Público e decidiu que "o acto impugnado não é considerado um acto destacável que justifique a sua impugnação autónoma, porque não condiciona irremediavelmente a decisão final. Pelo que carece de apoio legal, e como tal não poderá proceder", termos em que julgou improcedente a presente impugnação.

A contrario,

6.º - A recorrente, venia data, mantém a propriedade do meio processual de que lançou mão, sustentando que a douta decisão ora em crise viola o disposto nos n.º 2 do art. 102.º do CPPT, bem como a alínea c) do n.º 1 do art. 97.º do mesmo diploma legal.

7.º - Louvando-se, nomeadamente na douta sentença prolatada por um outro Meritíssimo Senhor Juiz do mesmo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel sobre igual questão, acima largamente citada, e cuja cópia, devidamente certificada, foi junta sob a designação de doc. n.º 11.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por, no julgado, "se ter feito boa interpretação e aplicação da lei".

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

Em sede factual, vem apurado que:

- A ora impugnante apresentou declaração de início de actividade em 12.09.2001, tendo indicado um volume de negócios de 50.228,95 euros, na qual efectuou a opção pelo Regime Geral de Determinação do Lucro Tributável;

- No primeiro exercício facturou 44,226,90 euros;

- A impugnante está colectada com o CAE 45211 – Construções de Edifícios, e enquadrada no Regime Normal Trimestral em sede de IVA;

- Como tal, no exercício de 2002 e seguintes, por força do disposto no n.º 1 do art. 53.º do CIRC, e em face do volume de proveitos do exercício de 2001, porque verificados os requisitos de enquadramento no regime simplificado, foi o mesmo aplicado pela administração fiscal automaticamente por um período de 3 exercícios.

Vejamos, pois:

Como resulta do exposto, a sentença elegeu, como acto contenciosamente impugnado, o que enquadrou a ora recorrente no regime simplificado de determinação do lucro tributável, em prejuízo da opção pelo regime geral efectuada pela contribuinte.

Não se crê, todavia, que seja esta a melhor interpretação do petitório.

Como se mostra dos autos, a recorrente "devidamente notificada da demonstração da liquidação de IRC 200500003585249", relativa ao IRC de 2003, veio "da mesma reclamar nos termos do artigo 128.º do CIRC e 70.º e 102.º do CPPT" pondo em causa, em síntese, o regime de determinação do lucro tributável por que optou a Administração Fiscal.

Tal reclamação foi indeferida tendo-se este como correcto.

A recorrente veio, então, "impugnar o douto despacho proferido na reclamação graciosa", "impugnando a forma de determinação do rendimento colectável, em sede de IRC, referente ao ano de 2003, operado pelos serviços fiscais", pondo em causa justamente a referida opção da Administração Fiscal.

Acabando por "requerer" o deferimento da reclamação e que tal declaração de início de actividade tenha "o efeito que lhe é devido pelos pressupostos legais existentes, ou seja, estabelecer à impugnante o regime geral de tributação por si expressamente escolhido".

E, nas alegações impugnatórias, em termos do artigo 120.º do CPPT, refere-se à "anulação da liquidação".

Mas assim sendo e sem que a petição constitua, na verdade, nenhum modelo perfeccionista, crê-se ser de concluir que a recorrente pretende pôr em causa a liquidação do IRC de 2003 – erigida, pois, como objecto da impugnação – com fundamento na errónea escolha pelo fisco do regime de determinação do lucro colectável – causa de pedir.

É que, como aliás se refere no acórdão do STA de 4 de Outubro de 1995 – rec. n.º 01950, não impõe a lei, em tal matéria, fórmulas sacramentais, rígidas ou insubstituíveis, exigindo-se apenas que o impugnante descreva a sua pretensão expondo os seus fundamentos e objecto, exprimindo a vontade de que o tribunal profira uma sentença de conteúdo favorável à pretensão manifestada.

Ou seja: pese embora a falta de rigor técnico na formulação do pedido, a impugnante deu a conhecer suficientemente, ao tribunal, o efeito jurídico que pretende obter com a acção impugnatória.

No mesmo sentido, o acórdão do STJ de 9 de Fevereiro de 1993, in BMJ 424-748.

Ora, nenhuma dúvida existe, face ao acima exposto, de que a pretensão da impugnante é a anulação do IRC de 2003, por indevida inclusão no dito regime simplificado.

A tese aqui exposta corresponde, por outro lado, a princípios ora insistentemente apregoados, tanto pela doutrina como pela jurisprudência, consagrando a concretização de uma tutela efectiva e eficaz constitucionalmente consagrada: os princípios anti-formalista, pro actione ou pro favoritate instanciae (favorecimento do processo).

Certo que a impugnante pede o deferimento da reclamação, que não, directamente, a anulação da liquidação.

Pelo que há, desde logo, que definir o objecto da impugnação contenciosa do indeferimento da reclamação: se a própria liquidação, se a decisão do procedimento gracioso, se ambas.

Segundo dispõe o artigo 68.º, n.º 1, do CPPT, a reclamação "visa a anulação total ou parcial dos actos tributários" e - artigo 70.º, n.º 1 - "pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial".

A interligação entre os dois processos é tal que o n.º 2 daquele primeiro normativo proíbe a reclamação "quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento".

O que está em sintonia com o disposto no artigo 111.º, n.os 3 e 4, donde "resulta uma preferência absoluta do processo judicial sobre o processo administrativo de impugnação de um mesmo acto tributário, impedindo-se que seja apreciada, por via administrativa, a legalidade de um acto tributário que seja objecto de impugnação judicial" - cfr. Jorge de Sousa, ob. cit., p. 342, nota 11.

Assim, do indeferimento da reclamação, sem dúvida que emerge a manutenção do acto tributário de liquidação.

Todavia, também a própria decisão de indeferimento está em causa, pois dela cabe impugnação judicial, nos termos expostos.

Propendemos, até, ao entendimento de que esta constitui o seu objecto imediato e a liquidação o seu objecto mediato - cfr. o acórdão deste STA, de 7 de Junho de 2000 – recurso n.º 21.556.

Todavia, tal diferenciação não tem relevo uma vez que, assim sendo, os dois integram o conhecimento do tribunal: o acórdão do STA de 6 de Novembro de 1996 – recurso n.º 20.519, seguido pelo aresto daquela mesma data proferido no recurso n.º 24.803, considera objecto imediato da impugnação o acto de liquidação mas logo acrescenta que aí se conhece tanto dos aspectos atinentes aos vícios próprios do indeferimento da reclamação como das ilegalidades imputadas ao acto tributário que aquele considerou não existirem.

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

Nem obstáculo se veja por a impugnante, em contencioso anulatório, como é ainda a impugnação judicial, pedir ao tribunal o deferimento da reclamação.

Pois é também apodíctico, nos preditos termos, que o que pretende é tanto a anulação da decisão desta como a da liquidação, a que se seguiria, na decisão processual que atendesse tal pretensão, novo acto da Administração, em complemento do julgado, a acolher a pretensão da impugnante.

Finalmente, estando em causa, como se viu, a apreciação da legalidade da liquidação, é idóneo o meio processual de impugnação judicial adoptado pela impugnante – artigo 97.º, n.º 1, alíneas d) e f).

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, a substituir por outra que conheça de meritis, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Outubro de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2008.

Assunto:

Reclamação de créditos. Contribuições para a Segurança Social. Privilégio imobiliário geral. Crédito hipotecário. Inconstitucionalidade do artigo 11.º do DL 103/80, de 9/5.

Sumário:

I — A interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral conferido à segurança social pelo artigo 11.º do DL 103/80, de 9 de Maio, prefere à hipoteca nos termos do artigo 751.º do CC é inconstitucional, por violação do princípio da confiança, ínsito no princípio do Estado de direito democrático, consagrado no artigo 2.º da CRP, conforme declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, proferida pelo TC no acórdão 363/02, de 17/09/2002.

II — As declarações de inconstitucionalidade ou de ilegalidade com força obrigatória geral têm os efeitos previstos no artigo 282.º da CRP (artigo 66.º da Lei 28/82, de 15/11).

III — As decisões do TC são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as dos restantes tribunais e de quaisquer outras autoridades (artigo 2.º da Lei 28/82, de 15/11).

Processo n.º: 605/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: José Maria Pinto Barbosa e outros.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º 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 Viseu que graduou em último lugar os créditos por si reclamados, referentes a contribuições para a segurança social dos anos de 1995 e 1996, na execução fiscal n.º 2534-94/100174.4, instaurada contra José Maria Pinto Barbosa,

residente em Cinfães, por dívidas de IVA do ano de 1994, dela interpôs o representante da Fazenda Pública recurso para o TCAN, formulando as seguintes conclusões:

A) Pela Fazenda Pública foram reclamados créditos por dívidas de contribuições para a segurança social, referentes aos anos de 1995 e 1996, no valor de € 2.856,26, a que acrescem os correspondentes juros de mora devidos;

B) Tais créditos gozam de privilégio imobiliário previsto e contemplado no art.º 11.º do DL n.º 103/80, de 9 de Maio;

C) Nesse mesmo normativo legal vem definida a posição em que tais créditos devem ser graduados, isto é, logo após os créditos referidos no art.º 748.º do Código Civil;

D) Houve em nosso entender erro de julgamento que urge corrigir;

E) A decisão ora recorrida fez uma aplicação inadequada dos art.ºs 733.º do Código Civil e 11.º do DL n.º 103/80, de 9 de Maio.

Contra-alegando, veio o recorrido Banco BPI, SA, dizer que:

1- A interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral conferido à Segurança Social pelo art.º 11.º do Dec.-Lei n.º 103/80, de 9/5, prefere à hipoteca é inconstitucional, tal como foi decidido no douto Acórdão n.º 363/2002, de 17/09, do Tribunal Constitucional.

2- Por isso, o crédito hipotecário do Banco BPI, SA, prevalece sobre o crédito da Segurança Social, devendo ser graduado à frente deste, tal como resulta da douta sentença recorrida.

3- Esta sentença foi proferida de acordo com disposições legais em vigor, pelo que não merece qualquer censura.

Por acórdão de 28/2/2008, julgou-se o TCAN incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, dada a competência para tal da Secção de Contencioso Tributário do STA.

Aqui remetidos os autos, o Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento, devendo a sentença impugnada ser confirmada, ainda que com diferente fundamentação.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) – A Administração Fiscal instaurou o processo de execução fiscal n.º 2534-94/100174.4 contra José Maria Pinto Barbosa, contribuinte n.º 109362969, residente no lugar de Almas, freguesia de Espadanedo, 4690 Cinfães, para cobrança coerciva de dívidas de IVA do ano de 1994 e acrescido - cfr. fls. 2 e 3 do processo de execução.

B) – Na execução a que se refere a alínea anterior foi penhorada em 29/06/1994 (fls. 15 do processo de execução):

«Casa de habitação de rés do chão amplo e andar com 6 divisões e quintal, com a superfície coberta de 80 m2 e quintal com 4100 m2, sita em Almas, a confrontar do Norte com Isidro dos Santos Madureira, do Sul caminho público, do Nascente com António Santos Madureira e do Poente com Armindo da Silva Pinto, inscrita na matriz predial urbana da freguesia de Espadanedo sob o artigo 568, com o valor patrimonial de € 1.292,88.».

C) - A penhora a que se refere a alínea anterior foi registada pela apresentação n.º 07/130794 – quantia exequenda 1.960.131$00 – cfr. fls. 137 do processo de execução.

D) – Pelo Banco BPI, SA, Sociedade Aberta, NIPC 501214534, com sede na Rua Tenente Valadim, 284, 4100-476 Porto, foi reclamado um crédito garantido por hipoteca, no montante de € 24.441,52 – cfr. fls. 4 e segts. dos presentes autos.

E) – O crédito a que se refere a alínea anterior encontra-se garantido por hipoteca voluntária registada pela apresentação n.º 02/230595 – cota C-1 – a favor do Banco Fonsecas & Burnay, SA, para garantia de 3.200.000$00, ao juro de 16% ao ano, acrescido de uma sobretaxa de 4%, em caso de mora e a título de cláusula penal e de 128.000$00 para despesas, com o montante máximo de 5.248.000$00 – cfr. fls. 45 do processo de execução.

F) – A hipoteca a que se refere a alínea anterior, pela apresentação n.º 096/231095, foi ampliada a inscrição C-1: Capital – 500.000$00; Despesas – 20.000$00; Montante máximo da ampliação – 820.000$00. – cfr. fls. 45 do processo de execução.

G) – Pelo representante da Fazenda Pública foram reclamados os seguintes créditos:

- IRS dos anos de 1991 a 1993, inclusive, no valor global de € 19.246,50, a que acrescem juros de mora – cfr. fls. 63 dos presentes autos;

- IVA dos anos de 1991 a 2002, inclusive, no valor global de € 128.532,25, a que acrescem juros de mora – cfr. fls. 63 dos presentes autos;

- Contribuições para a Segurança Social dos anos de 1995 e 1996, no valor global de € 2.856,26, a que acrescem juros de mora;

H) – Os créditos de IVA e IRC do ano de 1992 acham-se garantidos por penhora registada pela apresentação n.º 09/190995 – quantia exequenda: 3.994.242$00 – cfr. fls. 45 e 58 do processo de execução.

I) – Os créditos de IVA e juros compensatórios dos anos de 1992 e 1993 acham-se garantidos por penhora registada pela apresentação n.º 02/200396 – quantia exequenda: 3.750.909$00 – cfr. fls. 76, 86 e 45 do processo de execução.

J) – Os créditos de IVA e juros compensatórios dos anos de 1994, 1996, 1997 e 1998 acham-se garantidos por penhora registada pela apresentação n.º 11/19092000 – quantia exequenda: 12.428.294$00 – cfr. fls. 110 a 130, 86 e 46 do processo de execução.

III – Na sentença impugnada, o Mmo. Juiz "a quo" decidiu:

a) Não admitir a reclamação apresentada pela Fazenda Pública, na parte referente aos créditos relativos a IVA dos anos de 1999 a 2002;

b) Graduar os restantes créditos pela seguinte forma:

1.º- O crédito exequendo – IVA de 1994 – garantido por penhora registada pela apresentação n.º 07/130794, a que se refere a alínea C) do probatório.

2.º- O crédito reclamado pelo Banco BPI, SA, Sociedade Aberta, garantido por hipoteca, até ao limite máximo garantido.

3.º- Os créditos reclamados de IVA e IRC do ano de 1992, garantidos por hipoteca registada pela apresentação n.º 09/190995.

4.º- O remanescente do crédito reclamado pelo Banco BPI, SA, Sociedade Aberta, garantido pela hipoteca ampliada pela apresentação n.º 096/231095, até ao limite máximo garantido.

5.º- Os créditos reclamados de IVA e juros compensatórios dos anos de 1992 e 1993, garantidos por penhora registada pela apresentação n.º 02/200396.

6.º- Os créditos reclamados de IVA e juros compensatórios dos anos de 1994, 1996, 1997 e 1998, garantidos por penhora registada pela apresentação n.º 11/19092000.

7.º- Os créditos reclamados de IRS dos anos de 1991 a 1993, inclusive.

8.º- Os créditos reclamados de Contribuições para a Segurança Social dos anos de 1995 e 1996.

IV – Vem o representante da Fazenda Pública interpor recurso da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Viseu que decidiu graduar em último lugar os créditos da segurança social, por si reclamados, ou seja, depois do crédito reclamado pelo Banco BPI, SA, garantido por hipoteca.

Alega o recorrente ter havido erro de julgamento, porquanto, em seu entender, os créditos da segurança social devem ser graduados antes do crédito reclamado pelo Banco BPI, SA, ainda que este se encontre garantido por hipoteca.

É que, nos termos do artigo 11.º do DL 103/80, de 9 de Maio, os créditos pelas contribuições devidas à segurança social, 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 748.º do CC.

Não assiste, porém, razão ao recorrente.

Com efeito, o Tribunal Constitucional, no seu acórdão n.º 363/02, de 17/09/2002, publicado no DR 239, de 16/10/2002, a págs. 6777 a 6780, decidiu já declarar a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, por violação do princípio da confiança, ínsito no princípio do Estado de direito democrático, consagrado no artigo 2.º da CRP, das normas constantes do artigo 11.º do DL 103/80, de 9 de Maio, e do artigo 2.º do DL 512/76, de 3 de Julho, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nelas conferido à segurança social prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751.º do CC.

Ora, tendo as declarações de inconstitucionalidade ou de ilegalidade com força obrigatória geral os efeitos previstos no artigo 282.º da CRP (artigo 66.º da Lei 28/82, de 15/11) e sendo as decisões do TC obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecendo sobre as dos restantes tribunais e de quaisquer outras autoridades, nos termos do artigo 2.º da Lei 28/82, de 15/11, é evidente que se terá que aceitar que, contrariamente ao entendimento do recorrente, a interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral conferido à segurança social pelo artigo 11.º do DL 103/80, de 9/5, prefere à hipoteca é inconstitucional.

Deste modo, tal como foi graduado na sentença recorrida, que, por isso, nenhum reparo a esse respeito merece, o crédito hipotecário do reclamante BPI, SA, terá de prevalecer sobre os créditos da segurança social reclamados pelo ora recorrente.

Razão por que o recurso apresentado não pode, pois, proceder, antes se impondo a confirmação da sentença recorrida, com a presente fundamentação.

V – 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 1/8.

Lisboa, 29 de Outubro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Lúcio Barbosa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2008.

Assunto:

Imposto Municipal Sobre Imóveis. Avaliação. art. 8º, n. 1, do DL 442-C/88, de 30/11. Compropriedade. Notificação. Impugnação judicial.

Sumário:

I — Na vigência do CCA, os prédios eram avaliados segundo as regras do CCP (art. 8º, n. 1, do DL 442-C/88, de 30/11).
II — A notificação da avaliação de um imóvel deve ser notificada ao proprietário ou comproprietários inscritos na respectiva matriz.
III — Se um dos comproprietários à data da avaliação não tinha então registado o prédio em seu nome, a AF não pretere qualquer formalidade legal por não o ter notificado.
IV — A actualização do valor patrimonial do prédio deve ser notificada a todos os comproprietários, sob pena de ilegalidade do acto de liquidação do imposto.
V — Não estando registado o prédio em nome de um dos comproprietários, por o prédio não estar registado em seu nome e este não ter apresentado declaração para efeito de actualização da matriz, como lhe é exigido pelo art. 14º, 1, i) do CCA, e dela a AF não tem conhecimento, não pode tal contribuinte invocar a falta de notificação dessa actualização.
VI — Em tal caso não é preterida pela AF qualquer formalidade legal.

Processo n.º: 606/08-30.
Recorrente: Mário Manuel de Sousa e Silva.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **MÁRIO MANUEL DE SOUSA E SILVA**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do TAF de Penafiel, a liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), referente ao ano de 2006.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

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

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, nestas 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, oficio 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. 018927)

12. 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.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

a) O impugnante foi notificado para proceder ao pagamento voluntário do IMI relativo ao ano de 2006, no montante de € 3.835,21, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 30/04/2007.

b) Em 06/01/1992, a "Fucsia -Confecções de Vestuário, Lda." declarou para inscrição na matriz (modelo 129) o prédio sito na Rua D. Gabriel, n. 1 (Lugar de Pias), freguesia de Castelões de Cepeda – Paredes, inscrito na matriz urbana sob o artigo 1546.

c) O modelo 129 supra referido deu origem a uma avaliação, fixando a Administração Tributária o valor de 324.000.000$00, sendo o seu resultado remetido à proprietária "Fucsia" através do ofício n. 4634 de 05/11/1993.

d) Aquela notificação foi devolvida a 11/11/1993, com a indicação de "recusada no destinatário". Contudo, a Contribuição Autárquica do ano de 1992 a 1996 foi paga, tendo o respectivo pagamento sido efectuado em cobrança coerciva.

e) O impugnante adquiriu o direito de propriedade em 45% (em compropriedade) do prédio supra identificado, por efeito de sentença do tribunal Cível da Comarca do Porto – 6º juízo, proferida em 14 de Julho de 1993, transitada em julgado em Setembro de mesmo ano.

f) Em 4 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.

g) Só após do requerimento supra referido é que o SF de Paredes tomou conhecimento da transmissão judicial ocorrida em 14 de Julho de 1993, na qual o oponente veio a adquirir o direito a 45% do prédio em apreço nos presentes autos.

3. Dispõe o art. 134º do CPPT:

"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.

"…

"7. A impugnação referida neste artigo … só poderá ter lugar depois de esgotados os meios graciosos previstos no procedimento de avaliação".

O Mm. Juiz *a quo*, defendendo que o impugnante aqui recorrente, não esgotou esses meios, pois não reclamou da avaliação prevista no art. 20º, 2, do DL 287/03, de 12/12, julgou improcedente a impugnação.

E este referido art. 20º dispõe no seu n. 1 que "o sujeito passivo pode reclamar do resultado das actualizações efectuadas nos termos dos artºs 16º, 17º, n. 1 e 19º, designadamente com fundamento em erro de facto ou de direito", acrescentando o n. 2 que "as reclamações são deduzidas no prazo de 90 dias contados do termo do prazo para pagamento voluntário da primeira ou única prestação do IMI, salvo se o documento de cobrança respectivo tiver sido emitido em nome de outrem que não o sujeito passivo, caso em que aquele prazo é contado a partir da data da citação efectuada em processo de execução fiscal".

E finalmente o n. 3 do citado artigo refere que "tratando-se de prédios urbanos isentos de IMI, as reclamações são deduzidas no prazo de 90 dias a contar de 30 de Abril de 2004, devendo a DGCI comunicar aos interessados os novos valores resultantes da actualização".

Mas havemos de convir que o impugnante, aqui recorrente, não veio impugnar qualquer acto de fixação de valor patrimonial, mas antes o acto de liquidação subsequente que lhe foi notificado, com fundamento de que a anterior proprietária não fora notificada da fixação do valor patrimonial que constituiu o valor tributável para efeito de IMI – como ele também não foi. Isso constituiria, no seu entender, preterição de formalidade legal essencial que viciaria o acto de liquidação impugnado.

Não há pois que fazer apelo àquele normativo.

Mas será que houve preterição de formalidade legal?

Para sustentar a sua tese, o recorrente defende que "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".

Ou seja, na sua tese não foi ele contemplado com a sua regular intervenção no procedimento de avaliação.

Mas não tem razão.

Na vigência do CCA, os prédios eram avaliados segundo as regras do CCP (art. 8º, n. 1, do DL 442-C/88, de 30/11).

É certo que o recorrente era já comproprietário do prédio avaliado à data que a AF procedeu à notificação do outro comproprietário.

E foi a este que foi remetida a notificação e não ao recorrente, por isso que este não deu cumprimento ao art. 14º, 1, i) do CA que dispõe:

"A inscrição dos prédios na matriz e a actualização desta é feita com base em declaração do contribuinte, a qual deve ser apresentada no prazo de 90 dias contados a partir da ocorrência de qualquer das circunstâncias seguintes:

"…

"… i) Ter-se verificado uma mudança de proprietário, por ter ocorrido uma transmissão onerosa ou gratuita de um prédio ou parte do prédio".

Assim a FP remeteu a notificação do resultado da primeira avaliação a quem devia, que era o outro comproprietário, pois, como dissemos, o recorrente não deu cumprimento ao citado dispositivo legal, pelo que a AF só conhecia, como comproprietário do imóvel, aquele em nome de quem estava inscrito o dito prédio na matriz.

É certo que o n. 3, alínea a) deste artigo dispõe que "a administração fiscal procederá oficiosamente à inscrição de um prédio na matriz, bem como às necessárias actualizações, quando não se mostre cumprido o disposto no n. 1 deste artigo".

Porém, só em 04.01.2006, o impugnante apresentou ao Serviço de Finanças de Paredes, requerimento para efeitos de liquidação do imposto de Sisa ou certificação da ocorrência da caducidade do direito a sua liquidação.

Não foi pois preterida a invocada formalidade legal.

A notificação foi remetida para a pessoa do único proprietário inscrito à data na matriz, e de que a AF tinha conhecimento.

É certo que o recorrente defende que "em 5-11-1993, o Serviço de Finanças de Paredes remeteu à anterior proprietária o ofício em que comunicava o resultado da avaliação, *oficio este que não foi recebido"*.

Porém, e como resulta do probatório, "*aquela notificação foi devolvida* a 11/11/1993, com a indicação de *"recusada no destinatário*", acrescentando-se que "contudo, a *Contribuição Autárquica do ano de 1992 a 1996 foi paga*, tendo o respectivo pagamento sido efectuado em cobrança coerciva".

Ou seja, a notificação só não foi recebida pela simples razão de que o destinatário se recusou a recebê-la.

Mas independentemente do facto de se considerar válida ou não a notificação do anterior proprietário, o recorrente não beneficia dessa eventual invalidade, por isso que, como dissemos, não deu ele cumprimento ao já aludido comando legal.

Não procedem pois os fundamentos do recurso.

No sentido ora exposto, citam-se os acórdãos deste STA de 16/1/2008 (rec. n. 755/07) e de 31/1/2008 (rec. n. 753/07).

Veja-se igualmente a este propósito o acórdão deste STA de 20/2/2008 (rec. n. 859/07), em que era o mesmo o recorrente e os factos provados sensivelmente os mesmos.

4. Face ao exposto, e com a presente fundamentação, acorda-se em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 29 de Outubro de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Pimenta do Vale — António Calhau.*

Acórdão de 29 de Outubro de 2008.

Assunto:

Juros indemnizatórios. Acto de liquidação. Anulação por vício de forma. Falta de fundamentação.

Sumário:

I — O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do art. 43.º da LGT, derivado de anulação judicial de um acto de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse acto está afectado por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal.

II — A anulação de um acto de liquidação baseada apenas em vício de forma por falta de fundamentação não implica a existência de qualquer erro sobre os pressupostos de facto ou de direito do acto de liquidação, pelo que não existe o direito de juros indemnizatórios a favor do contribuinte, previsto naquele n.º 1 do art. 43.º da LGT.

Processo n.º 622/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrida: Susana Cunha Rego Jerónimo da Silva.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença que anulou uma liquidação adicional de IRS e juros compensatórios, por vício de falta de fundamentação, e condenou a Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios.

O Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. A lei faz depender o direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte da verificação de determinados requisitos, nomeadamente, da existência de erro imputável aos serviços, determinado em reclamação graciosa ou impugnação judicial:

2. No caso dos autos a liquidação foi anulada unicamente com base no vício de forma da falta de fundamentação:

3. Ora, o vício de forma da falta de fundamentação, ainda que reconhecido em reclamação graciosa ou impugnação judicial, não se inclui no preenche o requisito do erro imputável aos serviços que gera o direito a juros indemnizatórios;

4. O erro que suporta o direito a juros indemnizatórios não é qualquer vício ou ilegalidade mas aquele que se concretiza em defeituosa apreciação de factualidade relevante ou em errada aplicação das normas legais;

5. De fora ficam os casos de anulação de actos tributários com base em vícios de forma ou vícios de procedimento;

6. O alargamento do fenómeno reparatório a título de juros indemnizatórios, às situações de erro de direito não é extensível aos casos em que a substância do acto pode ser renovada, como sucede quando este enferma de mero vício de forma ou vícios de procedimento;

7. Na parte em que reconheceu à impugnante o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, viola a douta sentença recorrida o disposto no art. 94º do CIRS e art. 43º. n.º 1 da LGT.

Nestes termos, julgando-se procedente o presente recurso, deverá ser revogada a douta sentença recorrida na parte em que reconheceu à impugnante o direito ao pagamento dos peticionados juros indemnizatórios.

VExas, porém, decidirão, fazendo a costumada Justiça

Não foram apresentadas contra-alegações.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 – A impugnante desempenhou funções na empresa" Brandia Creating - Design e Comunicação, S.A", no ano de 2002 - cfr artº 10 da P.I e relatório elaborado pela Inspecção Tributária de fls 37 a 62 do P.A apenso aos autos.

2 – Na sequência de uma acção de inspecção efectuada à firma indicada em 1, os serviços da Adm Fiscal corrigiram os rendimentos da categoria A declarados pelo impugnante na respectiva Declaração de Rendimentos, no montante de € 5.742,62, com base no Relatório elaborado por aqueles serviços, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, do qual consta, designadamente que"... as ajudas de custo e de compensação por utilização de viatura própria..., são complementos de remuneração sujeitos a IRS, nomeadamente pelos seguintes factos:

-Alguns dos mapas itinerários apresentados não estão devidamente elaborados... pela falta da data de visita, o motivo da mesma e, por vezes, pela falta da assinatura do trabalhador;

– Mensalmente a sociedade distribuía aos seus trabalhadores "Senhas Euroticket", não efectuando qualquer correcção às ditas "ajudas de custo";

– Quando os trabalhadores se deslocam ao serviço da sociedade, ela suportava todas as despesas incorridas pelos mesmos – alimentação e estadas;

– Nos mapas de imobilizado da sociedade... tem no seu activo vários veículos de transporte...

–...O valor do somatório das ajudas de custo com o da compensação por utilização de viatura própria é sempre idêntico, excepto a de dois meses em que é aproximadamente o dobro;

Os documentos de suporte de diversas despesas contabilizadas..., constatamos que determinados trabalhadores estariam no mesmo dia e na mesma hora em locais diferentes".

— cfr ponto III do Relatório, a fls 39 a 41 e documento de Correcção de fls 63 a 73 do P.A. apenso

3 – Em 14.12.2006, foi elaborado a nota de liquidação n.º 2006 5004590269, que procedeu à liquidação adicional de imposto à impugnante com base na alteração do rendimento colectável referido em 2. - cfr D.C. de fls. 27 e Nota de Liquidação de fls 26, do P.A apenso aos autos.

4 – O impugnante efectuou, em 24.01.2007, o pagamento do imposto resultante da liquidação referida em 4 – cfr. Doc. Pagamento de fls. 19 dos autos.

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se, sendo anulada uma liquidação por vício de forma de falta de fundamentação, deve haver lugar a condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

As situações em que há lugar a pagamento de juros indemnizatórios são indicadas no art. 43.º da LGT. ([1])

Relativamente a anulação de actos tributários em processo judicial, o regime dos juros indemnizatórios é indicado no n.º 1 deste artigo, nos termos do qual «são devidos juros indemnizatórios quando se determine em (...) impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».

Assim, à face deste n.º 1, o que é relevante para efeitos da atribuição de juros é que haja um erro que seja imputável aos serviços da Administração Fiscal.

Aquela expressão erro, sem qualquer qualificativo, abrange tanto o erro de facto como o erro de direito.

Mas, a utilização da expressão «erro», e não «vício» ou «ilegalidade» para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se tiveram em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito. ([2])

Na verdade, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão «erro» têm um âmbito mais restrito do que a expressão «vício», que é utilizada legislativamente para referenciar qualquer ilegalidade.

Por outro lado, constata-se que no CPPT se utiliza a expressão «vícios» quando se pretende aludir, genericamente, a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos, como é o caso dos arts. 101.º (arguição subsidiária de vícios) e 124.º (ordem de conhecimento dos vícios na sentença).

Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão «erro», tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios.

Esta é, aliás, uma restrição que se compreende.

Na verdade, a existência de vícios de forma ou incompetência significa que houve uma violação de direitos procedimentais dos administrados e por isso, justifica-se a anulação do acto por estar afectado de ilegalidade.

Mas, o reconhecimento judicial de um vício daqueles tipos não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela Administração Fiscal com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, justifica-se que, nestas situações, não estando em dúvida que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada, através da fixação de juros indemnizatórios a favor do contribuinte.

Porém, nos casos em que o vício que leva à anulação do acto é relativo a uma norma que regula a actividade da Administração, aquela nada revela sobre a ilicitude da relação jurídica fiscal e sobre o carácter indevido da prestação, à face das normas fiscais substantivas.

Nestes casos, a anulação do acto não implica que tenha havido uma lesão da situação jurídica substantiva e, consequentemente, com base no facto de ter ocorrido a anulação não se pode concluir que houve um prejuízo que mereça reparação.

Por isso se justifica que, nestas situações, não se comprovando a existência de um prejuízo, não se presuma o seu valor, fixando juros indemnizatórios, mas apenas se deva restituir aquilo que foi recebido, por deixar de existir o suporte jurídico da transferência da quantia paga para o erário público, o que poderá constituir já um benefício para o contribuinte, perante a realidade da sua situação tributária. ([3])

Trata-se, assim, de uma solução equilibrada no domínio processual.

Na verdade, perante o simples reconhecimento judicial de um vício de forma ou de incompetência fica-se na dúvida sobre se estavam reunidos os pressupostos de facto e de direito de que a lei faz depender o pagamento de uma prestação tributária; se essa dúvida é um motivo suficiente para não exigir uma deslocação patrimonial do contribuinte para a Fazenda Pública (justificando a restituição da quantia paga) também, por identidade de razão, essa mesma dúvida será suporte bastante para não impor uma deslocação patrimonial efectiva em sentido inverso (pagamento de uma indemnização); verdadeiramente, a regra aplicável, a mesma em ambos os casos, é a de não impor deslocações patrimoniais sem uma prova positiva da existência de uma situação, ao nível da relação tributária, em que elas devem ocorrer.

Assim, compreende-se que, nos casos em que há uma anulação de um acto de liquidação por não se verificarem os pressupostos de facto ou de direito em que devia assentar, havendo a certeza de que a prestação patrimonial foi indevidamente exigida, seja atribuída uma indemnização (no caso sob a forma de juros), e não seja feita idêntica atribuição nos casos em que a decisão judicial não implica a antijuricidade material da exigência daquela prestação.

Isto não significa, que, na sequência de uma anulação judicial originada em vício de forma ou incompetência, o contribuinte que se sinta lesado nos seus direitos patrimoniais esteja legalmente impedido de exigir judicialmente a reparação a que se julgue com direito, o que lhe é assegurado não só pela Constituição (art. 22.º da CRP), como pela lei ordinária (Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro, e, anteriormente, DL n.º 48051, de 21-11-67, diplomas estes em que se faz equivaler qualquer ilegalidade a ilicitude, como se vê pelos seus arts. 9.º e 6.º, respectivamente). Porém, para obter esta reparação, o contribuinte terá de fazer, em processo próprio, a demonstração da existência do direito a essa indemnização, à face das regras gerais da responsabilidade civil extracontratual, como qualquer outra pessoa que seja lesada nos seus direitos por actos de outrem, não havendo qualquer norma constitucional ou legal que imponha que, em todos os casos de anulação de actos administrativos, se presumam os prejuízos, como está ínsito nas normas que prevêem a atribuição de juros indemnizatórios. ([4])

4 – Conclui-se, assim, que, tendo o acto de liquidação que é objecto da presente impugnação sido anulado apenas por vício de forma, por falta de fundamentação, não há suporte legal para a atribuição de juros indemnizatórios à Impugnante.

Por isso, justifica-se a revogação da decisão recorrida, nessa parte.

Nestes termos, acordam neste Supremo Tribunal Administrativo em

– conceder provimento ao recurso jurisdicional;

– revogar a sentença recorrida na parte em que reconheceu o direito da Impugnante a juros indemnizatórios e se impôs o seu processamento.

Sem custas, por a Recorrida não ter contra-alegado [art. 2.º, n.º 1, alínea g), do CCJ].

Lisboa, 29 de Outubro de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau* — *Lúcio Barbosa.*

([1]) O art. 93.º do CIRS, que prevê o direito a juros indemnizatórios no âmbito do IRS, limita-se a remeter, quanto ao seu regime substantivo, para o art. 43.º da LGT.

([2]) Sobre o uso desta terminologia, consagrada na doutrina e na jurisprudência, pode ver-se MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, volume I, páginas 564-566.

([3]) Esta solução de restituição do recebido sem qualquer outra compensação não é mesmo uma peculiaridade do direito fiscal, sendo a prevista na lei civil para os casos de anulação de actos ou negócios jurídicos em que as partes estão de boa fé (arts. 289.º, n.ºs 1 e 3, e 1270.º do Código Civil), que nos casos da existência de um acto tributário como suporte da deslocação patrimonial do contribuinte para a Fazenda Nacional é de presumir (art. 1260.º, n.º 2, do Código Civil).

([4]) Esta questão foi já apreciada, neste sentido, por este Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 5-5-1999, recurso n.º 5557-A, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 487, página 181, relativamente ao regime de juros indemnizatórios previsto no art. 24.º do CPT, que é, no que releva para apreciação do recurso, essencialmente idêntico ao previsto no art. 43.º da LGT.

Acórdão de 6 de Novembro de 2008.

Assunto:

IRC. Transmissibilidade de prejuízos fiscais. Benefício fiscal. Reconhecimento. Requerimento. Acto tácito de deferimento. Requisitos. Limitações administrativas à transmissibilidade.

Sumário:

I — A transmissibilidade dos prejuízos fiscais, prevista no artigo 69.º do Código do IRC, é um benefício fiscal que carece de reconhecimento do Ministro das Finanças.

II — A formação de acto tácito de deferimento está dependente do preenchimento dos respectivos requisitos de deferimento da pretensão.

III — Só poderá haver formação de acto tácito de deferimento na falta de decisão no prazo de três meses, ao abrigo do n.º 7 do mesmo artigo 69.º, se o requerimento de autorização de transmissibilidade de prejuízos fiscais estiver provido de «todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspectos jurídicos como económicos», nos termos do n.º 2 do artigo 69.º do Código do IRC.

IV — Não poderá dizer-se que esteja acompanhado de «todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada» o requerimento para apreciação do qual os Serviços da DGCI tenham necessidade de solicitar «cópia do parecer do ROC independente».

V — O despacho de autorização de transmissibilidade de prejuízos da sociedade fundida, «até ao limite do acréscimo do lucro tributável da sociedade incorporante relativamente ao lucro por esta obtido no exercício anterior ao da fusão», não afronta o preceituado no n.º 4 do artigo 69.º do Código do IRC, mormente quanto ao estabelecimento administrativo dos «limites que não podem ser excedidos em cada exercício».

Processo n.º: 40/08-30.
Recorrente: Secretário de Estado dos Assunto Fiscais.
Recorrido: TMG - Tecidos Plásticos e Outros Revestimentos para a Indústria Automóvel S.A.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais vem interpor recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, no qual «acordam os Juízes deste Tribunal em conceder provimento ao recurso anulando o despacho recorrido e mantendo na ordem jurídica o acto de deferimento tácito que se formou em 27/12/2001», nos presentes autos de recurso contencioso em que é recorrente "TMG - Tecidos Plastificados e Outros Revestimentos para a Indústria Automóvel S.A.".

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

1. O douto Acórdão recorrido, ao considerar que o requerimento do recorrente contencioso está bem instruído, faz uma errada interpretação do - e viola o - n.º 2 do artigo 69º do CIRC, julgando em matéria que, por respeitar a conceitos indeterminados, deveria ser abordada com muito mais rigor. E consequentemente

2. Ao considerar ter-se formado acto tácito de deferimento da pretensão da Recorrente contenciosa sem que estivessem preenchidos os pressupostos e requisitos de direito e de facto da sua formação, viola igualmente o n.º 7 do mesmo artigo 69º, na redacção que lhe fora dada pelo Dec-Lei n.º 221/2001 de 07.08.

3. E, ao fundamentar a irrevogabilidade do acto tácito na sua natureza de acto constitutivo de direitos erra duplamente, dado que nem o acto tácito se formou nem, por isso, ele produziu quaisquer efeitos.

Nestes termos e nos mais de direito que V.s Exas., sabiamente, como sempre, suprirão, deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, anulado o Acórdão recorrido e confirmado o acto de deferimento expresso da pretensão requerida pela Recorrente contenciosa, com todas as consequências legais.

1.3 A recorrente contenciosa, "TMG - Tecidos Plastificados e Outros Revestimentos para a Indústria Automóvel S.A.", aqui recorrida, contra-alegou e formulou as seguintes conclusões.

1. Ao contrário do que alega a Recorrente, a Recorrida instruiu o pedido com todos os elementos e documentos necessários para o conhecimento dos aspectos económicos e jurídicos da operação, e para assim se poder aferir se a operação em causa preenchia ou não os requisitos do artigo 69º n.º 2 do CIRC.

2. Efectivamente, não é verdade que a Recorrida não tenha apresentado juntamente com o pedido de autorização, os resultados previsionais, bem como os balanços.

3. Por outro lado, o Relatório do ROC contendo um mero resumo do Projecto de decisão, não tem qualquer potencialidade de relevar motivações e implicações económicas que não estejam esclarecidas noutros documentos,

4. Acresce que, se de facto a entidade Recorrente considera que sem o Parecer do ROC não era possível tomar uma decisão esclarecida sobre o pedido de autorização de dedução dos prejuízos fiscais, então a mesma estaria sempre obrigada a solicitar a sua junção, no prazo de três meses legalmente imposto, e não depois de decorridos cinco meses da formação do acto de deferimento tácito.

5. Pois, estabelecendo a lei que a decisão deverá ser expressamente proferida no prazo de três meses, tal significa que também a fase instrutória, que necessariamente precede a decisão final e que

tem precisamente como finalidade a recolha e a solicitação de elementos probatórios, também deverá ser desenvolvida e concluída nesse mesmo prazo.

6. O supra exposto não fica prejudicado, com o facto do pedido de apresentação de documentos ter sido efectuado em cumprimento do Despacho n.º 534/2002, de 14 de Março de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, não só porque o Despacho supra mencionado foi proferido muito tempo depois da Recorrida ter apresentado o seu pedido de autorização de dedução, e muito tempo depois da data da formação do acto de deferimento tácito, mas também porque os direitos e deveres dos contribuintes regulam-se exclusivamente pelo que resulta da lei e não das instruções administrativas.

7. O Despacho recorrido, definindo termos de dedução dos prejuízos fiscais diferentes e mais restritos daqueles que decorrem do acto tácito, assume claramente um conteúdo revogatório e como tal ilegal face às regras definidas nos artigos 138º e ss. do CPA.

8. Não tendo a entidade Recorrente utilizado o poder discricionário para o fim que lhe foi atribuído - o de elaborar um plano de dedução dos prejuízos fiscais que melhor satisfaça os interesses públicos - infere-se que o mesmo enferma de vício de desvio de poder, o que o torna anulável ao abrigo do disposto no artigo 135º do CPA.

9. Por último, alega-se ainda a anulabilidade do Despacho recorrido, e solicita-se a sua análise, nos termos do disposto no artigo 684º - A do CPC, por ilegalidade, da regra aplicada pela entidade Recorrente, enquanto fundamento para os limites impostos, já que a mesma representa uma violação do princípio da tipicidade e do princípio da Legalidade, na vertente de reserva de Lei formal, constitucionalmente imposta nos artigos 103º e 165º da CRP, artigo 3º do CPA e artigo 8º da LGT.

10. Destarte e face ao exposto, constata-se que o acto recorrido é manifestamente violador das normas impostas no artigo 69º, n.º 2, n.º 4, n.º 7 e n.º 9 e 47º do CIRC, bem como das normas impostas pelo artigo 106º e 140º do CPA e artigos 103º e 165º da CRP, artigo 3º do CPA e 8º da LGT, além de enfermar de desvio do poder.

Nestes termos e nos melhores de direito, deverá o presente recurso ser considerado improcedente, mantendo-se em consequência o Acórdão Recorrido.

1.4 A entidade recorrente (o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais), notificada para contra-alegar, querendo, em relação à parte em que a ora recorrida pede a ampliação do âmbito do recurso, veio dizer essencialmente o seguinte.

Não se vê em que medida pode o despacho recorrido ter violado os princípios da tipicidade e da legalidade, na vertente de reserva de lei formal. A matéria sobre que versa o despacho recorrido contenciosamente é de **benefícios fiscais** legalmente definidos, com inteiro respeito pelo disposto nos artigos 103º, 165º e 198º n.º 1 b) da CRP, 8º da LGT e que pela ora Recorrente não foram infringidos.

Quanto à extensão dos benefícios ela decorre também da lei. Lei que, como não podia ser de outra forma, deixa à entidade que sobre eles decide a discricionariedade técnica necessária à defesa eficaz do interesse geral. Que seria tanto mais beliscado quanto menor fosse o poder fiscalizador da entidade decisora. Não violou, pois, a ora recorrente qualquer das normas referidas pela Recorrida no n.º 9 das suas conclusões.

Nestes termos e nos mais de direito que V.s Exas., sabiamente, como sempre, suprirão, deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, anulado o Acórdão recorrido e confirmado o acto de deferimento expresso da pretensão requerida pela Recorrente contenciosa, com todas as consequências legais.

1.5 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento e o acórdão impugnado deve ser confirmado, com a seguinte fundamentação.

1. Sufragamos a fundamentação expressa no discurso jurídico do acórdão, sustentando a formação de acto tácito de deferimento, em 27.12.2001, do pedido de dedução de prejuízos fiscais formulado em 27.09.2001 pela sociedade incorporante TMG-Tecidos Plastificados e Outros Revestimentos para a Indústria Automóvel, SA (fls. 339/349; art. 69º nºs 1 e 7 CIRC redacção do DL n.º 221/2001, 7 Agosto).

Releva-se no sentido do acerto deste entendimento:

a) o facto de o pedido dirigido pelo Ministério das Finanças à requerente para aperfeiçoamento da instrução do procedimento de autorização mediante junção de novos documentos se ter verificado em 16.04.2002, em data posterior à formação do acto tácito de deferimento

b) a formação de acto tácito de deferimento se a administração tributária não solicitar, no prazo de três meses, contados da apresentação do requerimento, novos documentos "necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspectos jurídicos como económicos", desta forma se suspendendo o prazo (art. 69º n.º 8 CIRC)

c) a inaplicação ao caso *sub judicio* do alargamento de três meses para seis meses do prazo para formação de acto tácito de deferimento, operado pelo art. 27º Lei n.º 32- B/2002, 30 Dezembro (Lei do OGE 2003) que alterou a redacção do art. 69º n.º 7 CIRC, com início de vigência em data posterior à data da formação do acto tácito de deferimento em 27.12.2001

2. É correcto o entendimento vertido no acórdão (apoiado em citação de doutrina e jurisprudência qualificadas), segundo o qual o acto recorrido proferido pelo SEAF em 2.08.2002, deferindo o pedido de dedução de prejuízos fiscais "até ao limite do acréscimo do lucro tributável da sociedade incorporante

relativamente ao lucro por esta obtido no exercício anterior à fusão" (probatório n.º 7) tem a natureza de acto de revogação implícita (ou acto contrário) do acto de deferimento tácito formado em 27.12.2001; na exacta medida em que "não declarando expressamente suprimir os efeitos do acto anterior, produz na realidade consequências jurídicas que, sendo incompatíveis com os efeitos produzidos pelo acto anterior de deferimento tácito, conduzem à eliminação destes" (para maior desenvolvimento cf. Mário Esteves de Oliveira/ J. Pedro Costa Gonçalves/J. Pacheco Amorim CPA comentado 2ª edição pp. 668/669).

3. O acto de deferimento tácito do pedido de dedução de prejuízos fiscais criou na esfera jurídica da requerente um direito subjectivo, merecedor de tutela jurídica, que não pode ser eliminado por acto administrativo posterior.

O acto administrativo recorrido ao extinguir, ainda que implicitamente, os efeitos de anterior acto administrativo constitutivo de direitos, violou o regime jurídico de revogação de actos administrativos válidos (art. 140º n.º 1 alínea b) CPA).

1.6 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

A recorrente contenciosa, aqui recorrida, na conclusão 9. do presente recurso, vem dizer que «alega-se ainda a anulabilidade do Despacho recorrido, e solicita-se a sua análise, nos termos do disposto no artigo 684.º-A do CPC».

Sob a epígrafe "*Ampliação do âmbito do recurso a requerimento do recorrido*", o artigo 684.º-A do Código de Processo Civil estabelece que «*No caso de pluralidade de fundamentos da acção ou da defesa, o tribunal de recurso conhecerá do fundamento em que a parte vencedora decaiu, desde que esta o requeira, mesmo a título subsidiário, na respectiva alegação, prevenindo a necessidade da sua apreciação*» [n.º 1]; que «*Pode ainda o recorrido, na respectiva alegação e a título subsidiário, arguir a nulidade da sentença ou impugnar a decisão proferida sobre pontos determinados da matéria de facto, não impugnados pelo recorrente, prevenindo a hipótese de procedência das questões por este suscitadas*» [n.º 2]; e que «*Na falta dos elementos de facto indispensáveis à apreciação da questão suscitada, pode o tribunal de recurso mandar baixar os autos, a fim de se proceder ao julgamento no tribunal onde a decisão foi proferida*» [n.º 3].

Como se vê, o artigo **684.º-A do Código de Processo Civil impõe ao tribunal de recurso o conhecimento do fundamento da acção ou da defesa em que a parte vencedora decaiu (n.º 1), bem como da nulidade da sentença ou da impugnação da matéria de facto (n.º 2), desde que o recorrido formule tal pretensão na respectiva alegação.** A arguição da nulidade da sentença ou a impugnação da decisão da matéria de facto (cf. n.º 2 do artigo 684.º-A do Código de Processo Civil) interessarão ao recorrido, a título subsidiário, para prevenir a hipótese de procedência das questões por si levantadas (fundamento da acção ou da defesa).

Mas o preceito só se aplica quando o tribunal recorrido tenha efectivamente conhecido, julgando improcedente o fundamento em causa: a parte vencedora há-de ter nele decaído. Se, ao invés, tal fundamento, invocado pela parte em 1.ª instância, não tiver chegado a ser apreciado (designadamente, por ser subsidiário e proceder o fundamento principal, ou por preceder um dos fundamentos em alternativa), o tribunal de recurso não deixará de o conhecer, sem necessidade de requerimento de ampliação, se julgar improcedente o pedido tido como procedente pelo tribunal recorrido: esse fundamento constitui já objecto de recurso – cf. Lebre de Freitas, e outros, no *Código de Processo Civil Anotado*, III, em anotação ao artigo 684.º-A.

No caso, a recorrente contenciosa, aqui recorrida – ao dizer que «alega-se ainda a anulabilidade do Despacho recorrido, e solicita-se a sua análise, nos termos do disposto no artigo 684.º-A do CPC» –, manifestamente não se quadra no alcance próprio da "ampliação do âmbito do recurso" previsto na disposição legal que aponta.

Com efeito, a recorrente contenciosa, parte vencedora aqui recorrida, não indica o fundamento por si oportunamente alegado que o Tribunal *a quo* tenha efectivamente julgado improcedente e, assim, ela tenha decaído nesse fundamento ou causa de pedir.

O que se vê é que o acórdão recorrido julgou, nos seus próprios termos, «Se se formou, acto tácito de deferimento sobre o pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais da sociedade incorporada; e em caso de se ter formado acto tácito de deferimento, se o mesmo é legal não podendo ser revogado por posterior acto expresso».

E a ora recorrida não decaiu em nenhuma das questões equacionadas pelo Tribunal *a quo*. Bem ao invés, a ora recorrida foi vencedora em ambas as questões equacionadas.

Como assim – visto que a ora recorrida efectivamente não aponta algum fundamento que haja apresentado e que tenha sido julgado improcedente pelo Tribunal *a quo* –, não se admite a "ampliação do âmbito do recurso" ao abrigo do artigo 684.º-A do Código de Processo Civil.

E, então, em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que, desde logo, se coloca neste recurso é a de saber se se formou acto tácito de deferimento; e, em caso de resposta negativa a esta, impõe-se a questão de saber se é conforme à legalidade o despacho de deferimento expresso do requerimento de autorização de transmissibilidade de prejuízos da sociedade fundida.

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

Com base na prova documental produzida nos autos (no presente recurso e o P.I. apenso) **dá-se como provada a seguinte factualidade com interesse para a decisão**:

"1) Por requerimento recepcionado, em 27 de Setembro de 2001, na Direcção Geral do IRC e dirigido à Ministra das Finanças, a ora recorrente e a TMG-Tecidos Técnicos-Produtos Têxteis de Tecnologia Avançada S. A., vieram peticionar que os prejuízos fiscais desta sociedade fossem deduzidos aos lucros tributáveis da TMG - Tecidos Plastificados e Outros Revestimentos para a Indústria Automóvel S. A. a partir "….. **da data do exercício a que os mesmos se reportam**..." e durante o período referido no n.º 1 do artigo 47º do CIRC - cf. fls. 126 dos autos e P. Instrutor, apenso;

2) No âmbito do procedimento e tendo em vista a completa instrução do processo, em 16 de Abril de 2002, a coberto do ofício n.º 016319, o Ministério das Finanças, notifica a Recorrente para enviar "cópia do parecer do ROC independente; cópia dos balanços e das demonstrações de todas as sociedades envolvidas na operação referentes aos três exercícios anteriores ao da operação; cópia dos balanços e das demonstrações dos resultados provisionais para o exercício seguinte ao da sociedade ou da sociedade incorporante" - vide P. Instrutor;

3) Em 22 de Maio de 2002, a Recorrente faz entrega, junto da Direcção Geral dos Impostos, de todos os documentos peticionados em **2)**, informando ainda que dá como tacitamente deferido o requerimento para a dedução dos prejuízos da sociedade incorporada na sociedade incorporante - Vide P. Instrutor e fls. 226 a 247 dos autos;

4) Os serviços da Direcção Geral dos Impostos, emitem, a 15 de Julho de 2002, a coberto da Informação n.º 994/2002, parecer sobre o requerido em **1)**, onde concluem do modo seguinte:

"**Em primeiro lugar, há que referir que o requerimento foi apresentado dentro do prazo estipulado no n.º 1 do artigo 69º do CIRC.**

A concessão da autorização está subordinada à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes, e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva.

De acordo com os elementos fornecidos constata-se o seguinte: os resultados previsionais são crescentes o que poderá indiciar que a operação se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio e longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva.

Tendo em conta as actividades complementares desenvolvidas pelas empresas intervenientes e reconhecendo-se que a operação de fusão irá permitir um aproveitamento de sinergias funcionais e economias de escala no processo produtivo, um reforço da capacidade produtiva, uma redução de custos e uma melhoria na qualidade dos produtos, parece que se poderá considerar que a operação foi realizada por motivos económicos válidos com efeitos positivos na estrutura produtiva.

Relativamente ao prazo de deferimento tácito, no caso em análise, não poderá ocorrer, uma vez que não foram fornecidos todos os elementos solicitados, e elencados no n.º 3 do despacho n.º 534/2002 de S. Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 14 de Março.

No que respeita ao plano específico de dedução dos prejuízos, de acordo com o despacho n.º 534/2002 de S. Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 14 de Março, a dedução dos prejuízos fiscais transmitidos deverá ser efectuada até ao limite do acréscimo o lucro tributável da sociedade incorporante relativamente ao lucro tributável por esta obtido no exercício anterior ao da fusão". - Vide P. instrutor

5 - Sob este parecer, exaram, respectivamente, os Senhores Director de Serviços e Subdirector-Geral e Director-Geral, em 18.07.2002, 23.07.2002 e 30.07.2002, os seguintes despachos: "**Concordo ser de autorizar o presente pedido pelas razões e nos termos propostos. À Consideração Superior**". Assina Manuel Sousa Meireles, e "**Face à análise efectuada e respectivas conclusões nada a opor ao deferimento do pedido nos termos propostos À Consideração Superior**" Assina José Rodrigues de Castro.

Sendo do seguinte teor o outro despacho: "**À Consideração de Sua Exa o S.E.A.F**.", assina Armindo de Sousa Ribeiro Vasco Valdez. Idem

6 - Sob o parecer e despachos transcritos em **4) e 5)** lançou o SEAF, em 02.08.2002 e a coberto do n.º 824/2002., o seguinte despacho "**Concordo**", assina Vasco Valdez. idem

7 - Em 12.06.2002, o Ministério das Finanças, a coberto do ofício n.º 033624 notificou a Recorrente do despacho mencionado em **6)** informando-a que lhe foi autorizada a dedução dos prejuízos fiscais nos seguintes termos:

"***Tratando-se de uma fusão por incorporação e atendendo ao facto de a sociedade incorporada apurar prejuízos até à data da realização da operação, a dedução dos prejuízos deverá ser efectuada nos termos da alínea i) do n.º 2 do Despacho n.º 524/2002, de 14 de Março, de S. Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, segundo o qual os prejuízos só poderão ser deduzidos até ao limite do acréscimo do lucro tributável da sociedade incorporante relativamente ao lucro por esta obtido no exercício anterior ao da fusão"- idem.***

2.2 Tendo por objectivo assegurar a neutralidade fiscal das operações de reorganização das unidades produtivas, está previsto, nos termos dos artigos 67.º a 72.º do Código do IRC, um regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais das sociedades comerciais.

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

Como afirma Nuno Sá Gomes, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais in Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 359, Julho-Setembro de 1990, p. 98, os benefícios fiscais são "*medidas impeditivas da tributação--regra*" - a regra no IRC é a tributação do lucro das sociedades comerciais – artigo 3.º, n.º 1, alínea *a*) do CIRC -, "*de carácter excepcional*" – isto é, "contrária[s] aos princípios da capacidade contributiva, da generalidade e da igualdade da tributação" – *ibidem*, p. 99 – e da especialização dos exercícios -, "*para tutela de interesses extrafiscais relevantes*" "*superiores ao da tributação-regra*" – ou seja, com fundamento em políticas de desenvolvimento económico e social, no caso as vantagens macroeconómicas que resultam dos efeitos produzidos pelo benefício fiscal na estrutura empresarial de uma sociedade comercial que deu prejuízo nos exercícios anteriores. Este autor apresenta, aliás, como exemplo de benefício fiscal o reporte de prejuízos – *ibidem*, p. 111 – ("mais amplos" na formulação do *Manual de Direito Fiscal*, edição de 2000), instituto que é semelhante ao da transmissibilidade dos prejuízos: a transmissibilidade dos prejuízos reporta prejuízos da sociedade fundida na sociedade incorporante. É a natureza da transmissibilidade dos prejuízos que obriga à sua qualificação como benefício fiscal [Cf. o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 5-7-2006, proferido no recurso n.º 142/06].

Sobre "transmissibilidade de prejuízos fiscais", estabelece o artigo 69.º do Código do IRC, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 221/2001 de 7 de Agosto, que «*Os prejuízos fiscais das sociedades fundidas podem ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante até ao fim do período referido no n.º 1 do artigo 47.º* [de um ou mais dos seis exercícios posteriores], *contado do exercício a que os mesmos se reportam, desde que seja concedida autorização pelo Ministro das Finanças, mediante requerimento dos interessados entregue na Direcção-Geral dos Impostos até ao fim do mês seguinte ao do registo da fusão na conservatória do registo comercial*» [n.º 1]; «*A concessão da autorização está subordinada à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes, e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva, devendo ser fornecidos, para esse efeito, todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspectos jurídicos como económicos*» [n.º 2].

Por outro lado, o n.º 4 do mesmo artigo 69.º do Código do IRC preceitua que «*No despacho de autorização pode ser fixado um plano específico de dedução dos prejuízos fiscais a estabelecer o escalonamento da dedução durante o período em que pode ser efectuada e os limites que não podem ser excedidos em cada exercício*».

E «*O requerimento referido no n.º 1, quando acompanhado dos elementos previstos no n.º 2, considera-se tacitamente deferido se a decisão não for proferida no prazo de três meses a contar da sua apresentação, sem prejuízo das disposições legais antiabuso eventualmente aplicáveis*» [n.º 7].

Quer dizer: o artigo 69.º do Código do IRC permite a transmissibilidade de prejuízos em caso de fusão de sociedades em «um ou mais dos seis exercícios posteriores» ao que os mesmos prejuízos se reportam, desde que essa transmissibilidade seja autorizada pelo Ministro das Finanças, o qual pode fixar «um plano específico de dedução dos prejuízos fiscais a estabelecer o escalonamento da dedução durante o período em que pode ser efectuada e os limites que não podem ser excedidos em cada exercício». A concessão da autorização está subordinada à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, devendo, para efeitos dessa demonstração, o respectivo requerimento ser acompanhado de «todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspectos jurídicos como económicos». E tal requerimento só pode considerar-se tacitamente deferido, se a decisão não for proferida no prazo de 3 meses a contar da sua apresentação, e esse requerimento tiver sido efectivamente acompanhado de «todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspectos jurídicos como económicos». Realmente, na determinação do n.º 2 do artigo 69.º do Código do IRC está estabelecido um ónus a cargo do contribuinte para que possa efectivamente vir a colher o respectivo benefício fiscal, de fazer acompanhar o pedido de transmissibilidade de prejuízos de «todos os elementos necessários ou convenientes».

Por despacho n.º 534/2002, de 14 de Março, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi determinado que os pedidos deverão ser acompanhados, sem prejuízo de os Serviços da DGCI poderem solicitar, quando necessário, informações adicionais, os seguintes elementos: *a*) Cópia do projecto de fusão; *b*) Estudo demonstrativo das vantagens económicas da operação de fusão; *c*) Cópia do parecer do ROC independente; *d*) Cópia do pedido de registo da operação na Conservatória do Registo Comercial competente; *e*) Informação sobre os lucros previsíveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante

para os seis exercícios seguintes ao da operação; *f*) Cópia dos balanços e das demonstrações de resultados de todas as sociedades envolvidas na operação referentes aos três exercícios anteriores ao da operação; *g*) Cópia dos balanços e das demonstrações de resultados previsionais para os três exercícios seguintes ao da operação da nova sociedade ou da sociedade incorporante.

2.3 No caso *sub judicio*, quando, em 27-9-2001, a recorrente contenciosa, ora recorrida, peticionou que lhe fosse concedida autorização para deduzir os prejuízos fiscais acumulados pela sociedade fundida, iniciou um procedimento administrativo que, nos termos do n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC, considerar-se-ia tacitamente deferido se a decisão não fosse proferida no prazo de 3 meses, fornecidos os elementos previstos naquele n.º 2. Mas este pedido de autorização não foi instruído com «todos os elementos necessários ou convenientes», já que não juntou cópia do parecer do ROC independente, ónus que teria de ter observado para que lhe pudesse ser reconhecido o benefício fiscal, isto é, para que lhe fosse concedida autorização para deduzir os prejuízos fiscais acumulados pela sociedade fundida.

Como assim, na falta de pressupostos exigidos (junção de «todos os elementos necessários ou convenientes»), o prazo para a formação do acto tácito não começa a correr já que, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo "a formação do acto tácito tem unicamente a ver com o preenchimento dos requisitos de deferimento tácito da pretensão e não com a legalidade do seu ficcionado conteúdo positivo" – cf., por todos, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9-7-1996, proferido no recurso n.º 40.221.

De outro modo, formar-se-ia um acto tácito de deferimento quando não poderia ser proferido acto expresso de igual natureza, o que é inaceitável. O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em seu juízo, concluiu que os requisitos exigidos pela lei para a concessão da autorização para deduzir os prejuízos fiscais acumulados pela sociedade fundida não estavam verificados. E – salvo erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal, que não vêm alegados nem se vislumbram – aquele juízo discricionário não pode ser fiscalizado pelos tribunais (cf., também neste ponto, o supracitado acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 5-7-2006, proferido no recurso n.º 142/06).

No caso, a formação de acto tácito de deferimento só poderia ter ocorrido três meses depois de a contribuinte ter apresentado cópia do parecer do ROC independente, em falta, o que aconteceu a 22-5-2002.

À formação do acto tácito de deferimento, porém, obsta a decisão do procedimento por acto expresso do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 12-6-2002, antes do fim do apontado prazo legal de três meses.

Assim, não poderia nunca ter-se formado acto tácito de deferimento três meses depois do início do procedimento administrativo, pois que, por motivo imputável à contribuinte, recorrente contenciosa, ora recorrida, não estavam preenchidos os requisitos do deferimento tácito, consequência do incumprimento do ónus que lhe cabia observar, de «fornecimento de todos os elementos necessários ou convenientes».

Outra questão a encarar é a de saber se é conforme à legalidade o despacho em causa, de deferimento expresso do requerimento de autorização de transmissibilidade de prejuízos da sociedade fundida.

Nas conclusões 8.ª e 9.ª da alegação do presente recurso a recorrente contenciosa, aqui recorrida, fala de "desvio de poder" e de "ilegalidade da regra aplicada pela entidade Recorrente, enquanto fundamento para os limites impostos", chegando até a invocar a Constituição – mas nada concretiza nem fundamenta a esse respeito.

O despacho em causa é de deferimento da pretensão da recorrente contenciosa, ora recorrida.

O despacho em causa estabelece apenas o seguinte limite: *«(...) os prejuízos só poderão ser deduzidos até ao limite do acréscimo do lucro tributável da sociedade incorporante relativamente ao lucro por esta obtido no exercício anterior ao da fusão».*

O despacho em causa autoriza a transmissibilidade de prejuízos da sociedade fundida desde que não seja excedido o seguinte limite: o do valor do acréscimo do lucro tributável em relação ao lucro obtido pela sociedade incorporante no exercício anterior ao da fusão.

E digamos desde já que o estabelecimento de tal limite não se mostra desconforme à lei.

Com efeito, o n.º 4 do artigo 69.º do Código do IRC preceitua, além do mais, que «*No despacho de autorização pode ser fixado um plano específico de dedução dos prejuízos fiscais a estabelecer (...) os limites que não podem ser excedidos em cada exercício*».

E, como acima se viu, «*Os prejuízos fiscais das sociedades fundidas podem ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante até ao fim do período referido no n.º 1 do artigo 47.º* [de um ou mais dos seis exercícios posteriores]*, contado do exercício a que os mesmos se reportam*» – nos termos do n.º 1 do artigo 69.º do Código do IRC, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 221/2001 de 7 de Agosto, aqui aplicável.

Estamos deste modo a dizer, em resposta às questões decidendas, que no caso não se formou acto tácito de deferimento; e que é conforme à legalidade o despacho de deferimento expresso do requerimento de autorização de transmissibilidade de prejuízos da sociedade fundida.

E então havemos de convir que a *transmissibilidade dos prejuízos fiscais*, prevista no artigo 69.º do Código do IRC, é um *benefício fiscal* que carece de *reconhecimento* do Ministro das Finanças.

A *formação de acto tácito de deferimento* está dependente do preenchimento dos respectivos *requisitos* de deferimento da pretensão.

Só poderá haver *formação de acto tácito de deferimento* na falta de decisão no prazo de três meses, ao abrigo do n.º 7 do mesmo artigo 69.º, se o *requerimento de autorização de transmissibilidade de prejuízos fiscais* estiver provido de «todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspectos jurídicos como económicos», nos termos do n.º 2 do artigo 69.º do Código do IRC.

Não poderá dizer-se que esteja acompanhado de «todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada» o requerimento para apreciação do qual os Serviços da DGCI tenham necessidade de solicitar «*cópia do parecer do ROC independente*».

O despacho de autorização de transmissibilidade de prejuízos da sociedade fundida, «*até ao limite do acréscimo do lucro tributável da sociedade incorporante relativamente ao lucro por esta obtido no exercício anterior ao da fusão*», não afronta o preceituado no n.º 4 do artigo 69.º do Código do IRC, mormente quanto ao estabelecimento administrativo dos *«limites que não podem ser excedidos em cada exercício*».

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido e negando-se provimento ao recurso contencioso.

Custas pela recorrente contenciosa: no TCA, 200 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria; e no STA, 300 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 6 de Novembro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 6 de Novembro de 2008.

Assunto:

IVA. Pedido de reembolso. Meio processual adequado. Impugnação judicial.

Sumário:

De harmonia com o disposto no n.º 13 do artigo 33.º do CIVA (redacção dada pelo artigo 28.º da Lei n.º 323-B/2002, de 30/12), a impugnação judicial constitui o meio processual adequado à reacção na via contenciosa contra um acto de indeferimento de pedido de reembolso de IVA.

Processo n.º 115/08-30.
Recorrente: Fazenda Publica.
Recorrido: Albano & Miguel, SA.
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 o despacho da Mma Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que convolou a impugnação judicial deduzida por "Albano & Miguel, S.A." contra um despacho de indeferimento de pedido de reembolso de IVA no valor de 8.802,95, relativo ao período de 2003/08-M, em acção administrativa especial com base no artº 98.º, n.º 4 do CPPT, dela vem interpor o presente recurso, tendo formulado as seguintes conclusões:

A) O, aliás, douto despacho recorrido, ao decidir pela convolação dos presentes autos de impugnação judicial em acção administrativa especial, com base no art. 99º do CPPT fez, salvo o devido respeito, uma incorrecta interpretação e aplicação do direito aos factos.

B) Na verdade, a todo o direito corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo (cfr. art. 2º n.º 2 do CPC) e, na jurisdição administrativa e fiscal, estão contemplados dois meios processuais distintos, consoante o particular pretenda recorrer de um acto administrativo em matéria fiscal ou recorrer do acto tributário de liquidação. Assim, a causa de pedir na actual acção administrativa especial é a anulação do acto, por vícios próprios imputáveis ao mesmo e que geram a sua anulabilidade. Pelo contrário, na impugnação judicial, o que está em causa é o próprio acto de liquidação que se reputa de ilegal,

C) Logo, estando em causa e sendo impugnado o acto tributário de liquidação, o meio processual próprio é a impugnação judicial. Neste sentido dispõe o art. 97º, n.º 1, alínea d) do CPPT, que prevê a interposição de impugnação judicial dos actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, sendo certo, por outro lado que, nos termos da alínea p) do mesmo artigo, o recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária não pode ter por objecto a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

D) Nos presentes autos, o ora recorrido veio impugnar um despacho de indeferimento de pedido de reembolso de IVA, datado de 03.03.2005, no quantitativo de € 8.802,95, relativo ao período de 3/07.

E) Deste modo, está em causa a apreciação do acto de liquidação, uma vez que o então impugnante e ora recorrido pretende (pedido) ser reembolsado do IVA que liquidou a uma empresa sua cliente, em virtude de, posteriormente, tal empresa, ter vindo a ser declarada falida.

F) Assim, ainda que seja impugnado um acto administrativo em matéria fiscal, de indeferimento de pedido de reembolso, o mesmo comporta a apreciação de um acto de liquidação de IVA e, assim, o meio próprio para reagir contra o mesmo é a impugnação judicial.

G) E isto mesmo é também confirmado pelo disposto nos nºs 11 e 13 do art. 22º do CIVA, nos quais é expressamente referido que do indeferimento do pedido de reembolso de IVA cabe recurso hierárquico, reclamação ou impugnação judicial.

H) Pelo que, o douto despacho recorrido, salvo o devido respeito, ao ter convolado os autos em acção administrativa especial fez uma incorrecta interpretação e aplicação aos factos, dos artigos 97º, n.º 1, al d) do CPPT e nºs 11 e 13 do art. 22º do CIVA, motivo pelo qual não deve ser mantido.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

"O processo está distribuído e autuado na espécie acção administrativa especial (cf. promoção fls.63).

O recurso jurisdicional interposto obedece à disciplina do CPTA e não do CPPT (art. 97º n.º 2 CPPT; art.191º CPTA).

O Ministério Público deveria ter sido notificado após a subida do processo ao tribunal de recurso (art. l46º n.º 1 CPTA).

O Ministério Público não se pronuncia sobre o mérito do recurso no entendimento de que a relação jurídico-material controvertida não implica direitos fundamentais dos cidadãos, interesses públicos especialmente relevantes ou valores constitucionalmente protegidos como a saúde pública, o ambiente, o urbanismo, o ordenamento do território, a qualidade de vida, o património cultural e os bens do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais (fls. 125; arts.9º n.º 2 e 146º n.º 1 CPTA)".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4 – O despacho sob recurso fixou a seguinte matéria de facto:

a) A impugnante solicitou para, o período de 2003/08.M um reembolso de IVA no valor de 8.802,95 €.

b) Na sequência deste pedido foi alvo de uma inspecção tributária pelos serviços de inspecção tributária, que concluiu pelo indeferimento do pedido de reembolso (cf. doc. de fls. 10 a 15 do Processo Administrativo, doravante apenas PA, que aqui se dão por reproduzidos).

c) O indeferimento foi comunicado à impugnante, por carta registada com aviso de recepção, através do ofício n.º 026184 de 07/03/05 e recebido a 11/03/05 (cf. doc. de fls. 56 e 57 do PA).-

d) Por requerimento com entrada em 09/06/2005 a impugnante apresenta em tribunal impugnação judicial (cf. doc. fls. 2 dos autos).

5 - A única questão que importa conhecer no presente recurso prende-se em saber qual o meio processual adequado à impugnação de um acto de indeferimento de pedido de reembolso de IVA, se a acção administrativa especial ou o processo de impugnação judicial.

No sentido da acção administrativa especial se entendeu no despacho sob recurso e daí que nesse meio processual se tenha convolado a impugnação judicial deduzida pela ora recorrida, para o que se arrancou da constatação de que essa impugnação não visava "atacar a liquidação ou questionar a legalidade de qualquer dívida", antes estava em causa "um acto administrativo em matéria tributária praticado pelo Director de Serviços da Direcção de Serviços de Reembolsos de IVA",

Vejamos.

É inquestionável que há actos em matéria tributável que são impugnados através da acção administrativa especial (antigo recurso contencioso), como decorre da alínea p) e n.º 2 do artigo 97.º do CPPT.

São eles, para além dos que indefiram total ou parcialmente ou revoguem isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, os que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação.

Ora, em boa verdade, a impugnação judicial deduzida do acto de indeferimento do pedido de reembolso do IVA não envolve no caso a apreciação da legalidade da liquidação (ainda que de forma mediata) pelo que, em princípio, o meio processual adequado à sua impugnação na via contenciosa deveria ser a acção administrativa especial, como se considerou no despacho recorrido.

No entanto, no caso específico de indeferimento do pedido de reembolso do IVA, o legislador, no uso da sua liberdade de conformação legislativa, entendeu por bem consagrar a impugnação judicial como o meio apropriado à impugnação dos correspondentes actos.

De facto, o n.º 13 do artigo 22.º do CIVA (na redacção dada pelo artigo 28.º da Lei n.º 323-B/2002, de 30/12) diz o seguinte: "*Das decisões referidas no n.º 11 (pedidos de reembolso) cabe recurso hierárquico, reclamação* ou **impugnação judicial**, *nos termos previstos no artigo 87.º-A).*

Acontece que essa opção legislativa não pode ser ignorada, como o foi no caso em apreço, tanto mais que a redacção do aludido dispositivo legal é posterior à entrada em vigor do actual CPPT (cfr. artigo 4.º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro), o que reforça a inequivocidade dessa opção, e definindo-se como norma especial não pode deixar de revogar nesse caso a norma geral constante do artigo 97.º do CPPT (cfr. art. 7.º n.º 3 do CC).

Não pode, assim, manter-se a convolação decidida no despacho sob recurso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se, em consequência, o despacho recorrido, prosseguindo a impugnação judicial a sua ulterior tramitação.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Novembro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 6 de Novembro de 2008.

Assunto:

Revisão oficiosa do acto tributário. Indeferimento do pedido. Forma de processo. Ampliação da matéria de facto.

Sumário:

I — A forma processual de reacção contra o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa pode ser a impugnação judicial ou o recurso contencioso (hoje acção administrativa especial) conforme a decisão comporte ou não a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

II — Se do probatório não constar o teor do despacho de indeferimento, impõe-se ordenar a ampliação da matéria de facto.

Processo n.º 357/08-30.
Recorrente: Turbogás – Produtora Energética, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Turbogás - Produtora Energética, SA, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o despacho do Director-Geral dos Impostos, que indeferiu o pedido de revisão oficiosa da matéria colectável de IRC, relativa ao ano de 1999, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) A recorrente empregou o meio processual que lhe foi indicado pela Administração Fiscal, em resposta a requerimento apresentado ao abrigo e nos termos do disposto nos arts. 36º e 37º do CPPT;

b) A sentença delimitou a apreciação da matéria de facto exclusivamente a parte dos factos que foram articulados, não tendo tomado posição sobre toda a matéria de facto articulada, independentemente da solução jurídica que viesse a construir em relação à questão que lhe cabia decidir.

c) A decisão recorrida revela que o processo decisório foi construído de forma inversa: foi arquitectada uma solução jurídica - neste caso a impropriedade do meio processual - e seleccionados para julgamento da matéria de facto os factos - e só esses - que supostamente a sustentariam.

d) A sentença padece por falta de pronúncia sobre as questões que o juiz devia apreciar, prevista no art. 125º, n.º 1 do CPPT.

e) Os factos que a recorrente articulou e que interessam para a decisão da causa são os que constam dos nºs 14 a 21 da petição de impugnação, no que concerne ao pedido de revisão da matéria

colectável e nos nºs 36 a 69 no que respeita à refutação, com invocação de matéria de facto relevante, dos argumentos invocados na decisão que recusou aquela pretensão.

f) Esses factos deveriam ter sido objecto de produção de prova, que o Tribunal afastou, por entender estar em causa uma questão de direito, por um lado, e, por outro, por serem factos que se provam documentalmente.

g) Existe matéria de facto para além daquela que a sentença apreciou e ainda que fosse exacta a afirmação de que esses factos teriam de ser provados documentalmente, a sentença deveria então concluir com a indicação dos factos provados e dos que não foram provados, por alegada ausência de prova documental. Não o tendo feito a sentença violou o disposto no art. 123º do CPPT.

h) Não tem razão a sentença, ao considerar não ser aplicável a via de impugnação, porque o que estava em causa nos presentes autos era um erro na autoliquidação do IRC. A dedução da impugnação decorre do disposto no art. 131º do CPPT, onde se prevê que ocorrendo erro na autoliquidação o contribuinte deverá apresentar reclamação graciosa e, perante o indeferimento desta, expresso ou tácito, deverá apresentar impugnação.

i) Foi precisamente o que a recorrente fez, embora no caso em vez de reclamação graciosa tenha sido deduzido pedido de revisão oficiosa nos termos do art. 78º da LGT. Mas a opção por esta via em nada altera a aplicação do princípio que consta do referido art. 131º. Trata-se, no fim de contas, de um processo de reclamação graciosa de natureza especial, com fundamentos e prazo de revisão diferentes da reclamação "ordinária".

j) Mas o objectivo da impugnação e seu fim último era e é o da revisão da matéria colectável, por ter havido erro na autoliquidação, tal como era esse o objectivo do pedido de revisão da matéria colectável ao abrigo do art. 78º da LGT. É claro que, estando o recurso a este procedimento dependente da verificação de determinados pressupostos - a dedução dentro de determinado prazo e a existência de injustiça grave ou notória - haveria que tomar posição quanto à sua verificação.

l) A verificação dos pressupostos de aplicação do art. 78º da LGT é uma mera apreciação de questões prévias, quando o objecto último é a apreciação da legalidade da liquidação do imposto.

m) O acto de rejeição do pedido de revisão não tem qualquer recorte autónomo, o objecto da impugnação judicial continua a ser a liquidação do imposto, por ser o acto tributário verdadeiramente lesivo da esfera jurídica da recorrente,

n) Ainda que houvesse que proceder à convolação do processo, por ter havido erro na forma de processo - o que só por mera hipótese de raciocínio se admite, não havia quaisquer motivos que impedissem a mesma de ter lugar, contrariamente ao decidido na sentença recorrida.

o) A recorrente alegou os factos e as razões de direito pelas quais entende que é ilegal a decisão proferida pelo Director Geral dos Impostos de indeferimento do pedido de revisão da matéria colectável, apresentado ao abrigo do art. 78º da LGT.

p) Basta percorrer a petição de impugnação para retirar matéria de facto e de direito suficiente para concluir pela imputação de ilegalidade à referida decisão, assente na errada interpretação e aplicação do art. 78º da LGT.

q) A causa de pedir é clara, o pedido está expresso, os vícios estão apontados. Nada impede a convolação, contrariamente ao decidido na sentença recorrida, que violou o disposto no art. 98º, n.º 4 do CPPT.

r) A consequência deverá ser a revogação da sentença recorrida, a fim de ser substituída por outra que conheça do acto tributário de liquidação.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A impugnante solicitou em 28.03.2003 a revisão oficiosa da matéria colectável de IRC do exercício de 1999, ao abrigo do n.º 3 do artigo 78º da LGT, alegando que, na declaração de rendimentos modelo 22 referente ao citado exercício, a impugnante declarou um prejuízo fiscal de € 7.269.273,67 (1.457.358.524$00) quando esse prejuízo foi de € 11.751.573,35 (2.355.978.928$00), por não ter incluído, a titulo de impostos diferidos activos, o valor de € 4.482.299,69, traduzindo uma injustiça grave e notória (cfr. requerimento a fls. 37 a 44 dos autos).

2. Por despacho de 09.12.2002, notificado à ora impugnante pelo ofício n.º 4138 de 21.01.2005, foi indeferido o pedido de revisão, por se entender que não estavam preenchidos os pressupostos de natureza excepcional que justificam a autorização de revisão da matéria tributável - cfr. despacho e respectivo parecer e informação, a fls. 13 a 26 dos autos.

3. Conforme carimbo aposto a fls. 3 dos autos, a 05.04.2005, deu entrada em Tribunal a presente impugnação.

3 - Comecemos por apreciar a nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, arguída pela recorrente, por que prejudicial.

Alega aquela que o tribunal recorrido não se pronunciou sobre os factos que articulou nos nºs 14 a 21 da petição inicial, no que concerne ao pedido de revisão da matéria colectável e nos nºs 36 a 69, no que respeita à refutação, com invocação de matéria de facto relevante, dos argumentos invocados na decisão que recusou aquela pretensão.

Ainda, segundo a sua versão, "esses factos deveriam ter sido objecto de produção de prova, que o Tribunal afastou, por entender estar em causa uma questão de direito, por um lado, e, por outro, por serem factos que se provam documentalmente".

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito e como claramente resulta do que fica exposto, o que a recorrente alega, a este propósito, configura erro de julgamento, já que o que ela na realidade pretende é que houve factos que se verificaram mas foram desconsiderados.

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.

Como escreve Jorge de Sousa, in CPPT anotado, Vol. I, pág. 912 "trata-se, em qualquer caso, nesta nulidade, de falta de pronúncia sobre questões e não de falta de realização de diligências instrutórias ou de falta de avaliação de provas que poderiam ter sido apreciadas. A falta de realização de diligências constituirá uma nulidade processual e não uma nulidade de sentença. A falta de avaliação de provas produzidas, com a sua errada avaliação, constituirá um erro de julgamento da matéria de facto.

Relativamente à matéria de facto, o juiz não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão (arts. 508.º- A, n.º 1, alínea e), 511.º e 659.º do CPC) e referir se a considera provada ou não provada".

De resto, resolver todas as questões que as partes tenham submetido à apreciação do Tribunal não significa considerar todos os argumentos que segundo as várias vias, à partida plausíveis, de solução do pleito (artº 511º, n.º 1 do CPC), as partes tenham deduzido, nem, por outro lado, o juiz está sujeito às alegações das partes quanto à indagação, interpretação e aplicação das normas jurídicas (art. 664º do CPC) (Alberto dos Reis, in CPC anotado, vol. V, pág. 143).

Assim sendo e atento o disposto nos artºs 660º, n.º 2 e 668º, n.º 1, alínea d) do CPC e 125º do CPPT há que concluir não ocorre a arguida nulidade da sentença, por omissão de pronúncia.

Pelo que e nesta parte, o recurso não pode deixar de improceder.

4 – No entanto e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, com o agora alegado ressalta à evidência que o que a recorrente pretende é arguir a nulidade da sentença com fundamento na insuficiência da matéria de facto, aliás e como vem sendo entendido por este Supremo Tribunal Administrativo, de conhecimento oficioso.

O que o Mmº Juiz "a quo" decidiu foi que, "verificando-se nos autos que o acto impugnado se limita a considerar a impossibilidade de recurso à revisão da matéria tributável por não estarem preenchidos os seus pressupostos, não procedendo a qualquer apreciação da liquidação, não emitindo sequer uma decisão de mérito, é de concluir que o recurso judicial de tal acto, enquadra-se na previsão da alínea p) do n.º 1 do artigo 97º do CPPT. Donde, terá que seguir o processo de recurso contencioso, seguindo, nesta data, a forma de acção administrativa especial estabelecida no CPTA", pronunciando-se no sentido da improcedência da impugnação judicial.

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

Daqui resulta, assim, que caberá processo de impugnação se o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da matéria tributável comportou a apreciação da legalidade do acto de liquidação e recurso contencioso (hoje acção administrativa especial) se não comportou a apreciação dessa legalidade.

Assim sendo, a decisão recorrida não pode ter o alcance e a dimensão supra referida, uma vez que terá que se enquadrar dentro do entendimento agora expresso.

Todavia e a este propósito, o probatório não é suficiente. Na verdade o que aqui se deu por provado foi tão só que "Por despacho de 09.12.2002, notificado à ora impugnante pelo ofício n.º 4138 de 21.01.2005, foi indeferido o pedido de revisão, por se entender que não estavam preenchidos os pressupostos de natureza excepcional que justificam a autorização de revisão da matéria tributável".

"Impunha-se pois que do probatório se fizesse constar referência ao teor do despacho de indeferimento e a respectiva fundamentação, nomeadamente os pressupostos do recurso de revisão da matéria tributável que a Administração Fiscal considerou não estarem verificados, o que não sucedeu...".

O que significa que há necessidade de ampliar a matéria de facto com vista a obter os factos que suportem a decisão de direito, conforme o disposto no artº 729º, n.º 3 do CPC.

Neste sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 29/10/04, in rec. n.º 629/04, que aqui vimos seguindo de perto.

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida com vista à ampliação da matéria de facto nos referidos termos.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Novembro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco* — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 6 de Novembro de 2008.

Assunto:

Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia. IRS. Mais valias. Cessão de quotas.

Sumário:

I — O disposto no n.º 2 do artigo 660.º do CPC impõe ao juiz a resolução de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, constituindo nulidade de sentença o desrespeito por essa imposição legal, nos termos do n.º 1, alínea d), do artigo 668.º do mesmo diploma.

II — No confronto entre o conteúdo de uma escritura pública em que se dá conta do recebimento global do preço da alienação de uma de quota e o teor de um contrato promessa com data anterior, relativamente ao qual tão pouco consta do probatório ter sido concretizado nos seus exactos termos, a administração tributária não pode deixar de atender ao que conta daquela escritura para efeito do apuramento da mais valia decorrente daquela alienação.

Processo n.º 388/08-30.
Recorrente: José Maria dos Santos Nunes e outra.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – José Manuel dos Santos e Isabel Maria dos Santos Nunes, com os demais sinais dos autos, vêm recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial que deduziram contra a liquidação de IRS, n.º 5323851663, relativa ao exercício de 1998, no montante de € 17.153,05, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. - A Douta Decisão recorrida não se pronunciou sobre uma questão que deveria ter sido apreciada, concretamente a falta de fundamentação do acto tributário de liquidação adicional subsequente a um procedimento interno de inspecção.

2.- A Douta Decisão recorrida reconhece haver um contrato promessa de cessão de quotas onde consta que parte do montante atribuído à aquisição das quotas serviria para amortização do passivo da sociedade cujas quotas foram cedidas.

3.- Mas entende também que este factualismo vazado no contrato promessa não veio a ser referido na respectiva escritura pública do contrato prometido.

4.- Independentemente desta diferenciação a dita Douta Decisão recorrida reconhece que o valor recebido pelos alienantes das quotas é apenas de € 55.927,76, muito embora os adquirentes refiram que pagaram a importância de € 96.018,00.

5.- A diferença de numerário entre estas duas verbas destinou-se a "amortizar o passivo da sociedade".

6.- Mas, conforme decidiu o Douto Acórdão do S.T.A. de 30.4.02 "é a quantia efectivamente recebida que deve ser considerada para efeitos de IRC. III.- Isto como princípio de que se destina a tributar o lucro real".

7.- Este princípio jurisprudencial aceite tem pleno cabimento no debate e nas conclusões do presente recurso.

8.- Na verdade, o que interessa em termos de mais valia é o valor real de que os alienantes de factos venham a beneficiar e não os montantes que os adquirentes declaram pagar, venham a pagar ou pagaram.

9.- Por outro lado, a Douta Decisão recorrida consigna que "para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se valor da realização, o valor da respectiva contraprestação".

10.- E o valor da contraprestação, segundo a mesma Douta Decisão não corresponde ao valor em dinheiro efectivamente recebido pelos impugnantes, mas sim a todas as contrapartidas que eles retiram da alienação.

11.- Salvo o devido respeito. Não nos parece que seja assim.

12.- E isto porque ao valor da contraprestação diz respeito apenas ao numerário recebido destinado a saldar as dívidas da sociedade só beneficiam os adquirentes das quotas.

13.- Só estes é que têm efectivamente vantagens com o fenómeno da amortização, sendo certo que para os alienantes das quotas, os ora recorrentes do presente recurso, nada beneficiam com tal pagamento de dívidas.

14.- Assim, ao decidir como decidiu a Douta Decisão recorrida violou, por errada interpretação, a aplicação dos arts. 10º, n.º 1, al.), do CIRS, bem como o art. 42º, n.º 1, alínea c) do mesmo CIRS.

15.- Deverá, pois, ser dado provimento ao presente recurso, declarando-se nula a sentença proferida ou caso, assim não se entenda, revogando-se a douta decisão recorrida e decidindo-se que o imposto do IRS deverá incidir apenas sobre o montante de € 55 927,76, em vez de € 96 018,60.

2 - Não foram apresentadas contra alegações.

3-A M.ma Juíza "a quo" proferiu despacho de sustentação da sua decisão a fls. 272.

4 -O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

"As questões objecto do recurso são as seguintes:

1. Omissão de pronúncia sobre uma questão que deveria ter sido apreciada, concretamente a falta de fundamentação do acto tributário de liquidação adicional subsequente a um procedimento interno de inspecção.

II. Errónea quantificação da mais valia pela cessão de quota (rendimentos da categoria G)

Fundamentação: a nosso ver o recurso não merece provimento em qualquer uma das suas vertentes.

Os recorrentes argumentam que em sede de Impugnação Judicial alegaram (artigos 1º a 4º) a falta de fundamentação da liquidação adicional de IRS, tendo presente que essa decisão não estava fundamentada de facto e de direito como exigido no artigo 77º da LGT.

E que em simultâneo, fizeram referência ao facto da notificação da decisão não conter a fundamentação de facto e de direito, conforme se exige no nº2 do art. 36º do CPPT.

Mas não é essa a realidade que resulta dos autos.

A decisão recorrida configurou, e muito bem, a questão como sendo de validade da notificação da liquidação nos termos do artº 36º n.º 2 do CPPT, considerando que não foi enviada a respectiva fundamentação.

E é isso mesmo que resulta da análise dos arts. 1 a 7 da petição inicial cujo fio discursivo culmina no referido artº 7º onde os impugnantes concluem que «não se consideram, pois, validamente notificados com as consequências legais daí decorrentes».

Do mesmo modo se pode concluir do teor da petição inicial, maxime do artº 3º que os recorrentes tiveram conhecimento das correcções efectuadas relativas à sua situação jurídico fiscal.

Ora, como se sublinha no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07.03.2007, rec. 984/06, in www.dgsi.pt «não sendo questionada a decisão no seu ponto central (falta de fundamentação da decisão recorrida) a decisão, no apontado segmento, torna-se caso julgado, com a inerente consequência».

Não se verifica pois a invocada omissão de pronúncia.

Do mesmo modo deverá ser julgada improcedente a argumentação dos recorrentes quanto à pretensa errónea quantificação da mais valia pela cessão de quota.

Argumentam os recorrentes que o valor da contraprestação diz respeito apenas ao numerário recebido e que o montante destinado a saldar as dívidas da sociedade só beneficia os adquirentes das quotas.

E que só estes é que têm efectivamente vantagens com o fenómeno da amortização, sendo certo que para os alienantes das quotas, os ora recorrentes do presente recurso, nada beneficiam com tal pagamento de dívidas.

É manifesto que carecem de razão.

Como argutamente se sublinha na decisão recorrida (fls. 248) «o valor da contraprestação não corresponde ao valor em dinheiro efectivamente recebido pelos impugnantes, conforme estes pretendem, mas sim, todas as contrapartidas que retiram da alienação, e uma dessas contrapartidas é destinar parte do preço pago pelos compradores ao pagamento de dívidas da sociedade cujas quotas são objecto de cessão pelos impugnantes».

Termos em 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 Almada fixou a seguinte matéria de facto:

A) O impugnante era sócio da sociedade "Futura Seguros - Mediação e Seguros Lda" e consultor da mesma (cfr. documento a fls. 18 dos autos).

B) Em 22/09/1998 por escritura outorgada no 5º Cartório Notarial de Lisboa foi celebrada a escritura de unificação e cessão de quotas da sociedade "Futura Seguros - Mediação de Seguros Lda" em que:

a) O impugnante detinha uma quota no montante de 150.000$00 e de 75.000$00 (cfr. documento a fls. 34 dos autos);

b) O outro sócio da sociedade "Futura", Joaquim Manuel Francisco Tacão detinha duas quotas no montante de 150.000$00 e de 75.000$00 (cfr. documento a fls. 34 e 35 dos autos);

c) Os dois sócios da sociedade supra unificaram as quotas numa só no montante de 250.000$00 (cfr. documento a fls. 35 dos autos);

d) A quota mencionada na alínea anterior foi cedida à sociedade "Sempre Seguro - Mediação de Seguros Lda" pelo preço de 38.500.000$00 assim repartida:

e) O impugnante alienou a sua quota pelo preço de 19.250.000$00, tendo recebido o montante de 15.500.000$00 e o remanescente de 3.750.000$00 pagos em 10 prestações mensais iguais (cfr. documento a fls. 35 dos autos);

f) Para o sócio Joaquim Tacão o mesmo mencionado em e), (cfr. documento a fls. 35 e 36 dos autos);

g) As quotas foram cedidas livres de ónus e de encargos (cfr. documento a fls. 36 dos autos)

C) Em 07/07/1998 os impugnantes celebraram um contrato promessa de cessão de quotas, da sociedade "Futura Seguros - Mediação de Seguros Lda" acordando o seguinte:

a.) artigo 2º - o preço global pela aquisição das quotas foi de 40.000.000$00, sendo 38.500.000$00 relativos à aquisição das quotas representativas do capital social da Futura Seguro e 1.500.000$00 à aquisição das quotas representativas da totalidade do capital social da Projecto Apólice, cabendo a cada um dos promitentes cedentes receber metade do valor (cfr. documento a fls. 42 dos autos).

b). n.º 2 do art. 2.º - os promitentes cedentes aceitam que do montante mencionado na alínea anterior, só lhes seja entregue o montante total de 23.925.022$00, destinando-se o remanescente do preço de aquisição em falta à liquidação dos passivos melhor identificados no Anexo IV do presente contrato (cfr. documento a fls. 42 e 43 dos autos).

c). n.º 3 do artº 2 - o pagamento mencionado no n.º 2 é dividido em duas partes de valor idêntico e na data da assinatura do contrato os promitentes cedentes recebem a quantia de 17.500.000$00 ao qual será deduzido o montante destinado ao pagamento dos passivos indicados no Anexo IV, recebendo os cedentes o montante de 1.425.022$00, cada um, na data da outorga da escritura recebem, os cedentes, o montante de 15.000.000$00 cada um, e o remanescente do preço em dívida, 7.500.000$00 é pago em 10 prestações mensais (cfr. documento a fls. 43 dos autos).

d). Anexo IV - o passivo a deduzir no montante de 13.273.705, saldo da conta 2689, em que 851.900 é uma dívida à D. Domitília, 850.000 referente a uma indemnização à D. Adília Edviges Martins e 1.099.373 uma dívida ao Estado (Plano Mateus), (cfr. documento a fls. 69 dos autos).

D) Em 03/07/2002 e na sequência de uma acção de inspecção realizada à sociedade "Futura Seguros" e após consulta da declaração de rendimentos Mod. 3 de IRS, dos impugnantes, ao exercício de 1998, foi elaborado o respectivo relatório de inspecção no âmbito do qual se propõem correcções à matéria colectável em sede de IRS com recurso a correcções técnicas (cfr. documento a fls. 18 dos autos).

E) Os serviços de inspecção consideraram os seguintes elementos para proporem correcções (cfr. documento a fls. 19 dos autos):

a. O impugnante pelo cargo de gerente recebeu, como Categoria A o montante de €2.545,37 que foram considerados, em sede de IRS, como rendimentos da categoria A;

b. O impugnante auferiu enquanto ajudas de custo o montante de € 1.037,50 e o montante de € 15.933,37 contabilizados na empresa como subsídios de viagens, combustíveis e despesas de representação, pelo que os serviços de inspecção concluíram que consubstanciavam benefícios e regalias auferidos em razão da função de gerência, que nos termos da alínea c) do n.º 3 do artº 2.º do CIRS que se consideram rendimentos de trabalho dependente, integrado na categoria A (cfr. documento a fls. 19 dos autos);

c. O impugnante pelo cargo de consultor, Categoria B, recebeu o montante de €8.978,36 e foram pagos como deslocações, entre Julho e Dezembro, o montante de €3.570,25, num montante total de € 12.548,61;

d. O impugnante recebeu pela cedência de quotas, conforme escritura outorgada no 5º Cartório Notarial de Lisboa em 22/09/1998 o montante de € 96.018,60 (cfr. documento a fls. 19 dos autos);

e. A mais valia apurada pela cedência de quotas foi no montante de € 94.896,30 (cfr. documento a fls. 19 dos autos).

F) Em 05/09/2002 foi proferido parecer pelo coordenador dos serviços de inspecção que confirmou as correcções propostas no relatório de inspecção (cfr. documento a fls. 13 dos autos).

G) Em 12/09/2002 foi proferido despacho de concordância com o parecer e com o relatório de inspecção do Chefe de Divisão, no uso de poderes delegados, que fixou o rendimento liquido da Categoria A, B e G de € 2.828,18, € 8.978,36 e € o, respectivamente, para € 16.970,87, € 3.570,25 e € 94.896,30 com recurso a correcções técnicas (cfr. documento a fls. 13 dos autos).

H) Em 19/09/2002 foi emitido o ofício n.º 026086, que notifica os impugnantes da fixação do lucro tributável mencionado na alínea anterior (cfr. documento a fls. 11 dos autos).

I) Na sequência da fixação do lucro tributável nos termos da alínea G) foi efectuada a liquidação adicional de IRS n.º 5323851663 e respectivos juros compensatórios, referente ao exercício de 1998 no montante de € 17.153,05, cujo prazo limite de pagamento voluntário terminou em 20/11/2002 (cfr. documento a fls. 10 dos autos).

5- Os recorrentes colocam duas questões no presente recurso, a saber: a)- nulidade da sentença por omissão de pronúncia; b) errada quantificação da mais valia pela cessão da quota (rendimentos da categoria G).

Vejamos.

A- Nulidade da sentença por omissão de pronúncia:

Defendem os recorrentes que em simultâneo com a alegação da falta de fundamentação da liquidação adicional de IRS (artigos 1.º a 4.º), fizeram referência ao facto da notificação da liquidação não conter a fundamentação de facto e de direito, conforme se exige no n.º 2 do artigo 36.º do CPPT, sendo certo que a sentença apenas conhecera deste última questão.

É um facto que o n.º 2 do artigo 660.º do CPC impõe ao juiz a resolução de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, constituindo nulidade de sentença o desrespeito por essa imposição legal, nos termos do n.º 1, alínea d), do artigo 668.º do mesmo diploma.

Ora, no caso dos autos, analisando os artigos 1.º a 7.º da petição da impugnação judicial deduzida não se apresenta como defensável a tese dos recorrentes segundo a qual teriam alegado a falta de fundamentação da liquidação adicional de IRS.

Na verdade, todo o discurso argumentativo aí aduzido tende a servir de suporte apenas à invocação do vício decorrente do facto da notificação da liquidação não conter a fundamentação de facto e de direito e que culmina no artigo 7.º ao ser dito que "*Os ora impugnantes não se consideram pois validamente notificados, com as consequências legais daí decorrentes",* o que vem reforçado no pedido formulado a final da petição no sentido de ser declarada a ineficácia da notificação da liquidação, sem que haja qualquer alusão a respeito da nulidade da liquidação por falta de fundamentação de facto e de direito.

Para uma arguição consequente e efectiva do vício de falta de fundamentação da liquidação não basta a invocação de forma vaga, desprovida de alegação factual e sem atinência à liquidação em causa nos autos do princípio da "*obrigação legal de fundamentar a decisão, tal como se exige no artigo 77.º da LGT* (art. 4.º da impugnação),

Como assim, cumpre concluir que a sentença sob recurso não enferma da arguida nulidade por omissão de pronúncia.

B-Errónea quantificação da mais valia pela cessão da quota:

Quanto a esta questão alegam os recorrentes, em suma, que não receberam o montante de € 96.018,00 pela cessão das quotas, mas sim de € 55.927,76, destinando-se a diferença de numerário a "amortizar o passivo da sociedade" (contrato de promessa constante da alínea C) da matéria de facto) e daí que, beneficiando essa amortização só os adquirentes das quotas e devendo ser tributada a apenas a quantia efectivamente recebida, a tributação em mais valias deveria incidir sobre a segunda daquelas importâncias.

A este propósito, após invocar o disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRS, que para efeito de determinação de ganhos sujeitos a IRS se considera que o valor da realização nos casos não abrangidos pelas alíneas a) a d) seria o valor da contraprestação, ponderou-se na sentença sob recurso o seguinte:

"*Ora, o valor da contraprestação não corresponde ao valor em dinheiro efectivamente recebido pelos impugnantes, conforme estes pretendem, mas sim, todas as contrapartidas que retiram da alienação, e uma dessas contrapartidas é destinar parte do preço pago pelos compradores ao pagamento de dívidas da sociedade cujas quotas são objecto de cessão pelos impugnantes.*

E, sendo assim, como contraprestação não poderá deixar de se entender que seria sempre de incluir o montante referente à alegada amortização do passivo da sociedade cedente, pois, como uma das condições do contrato de cedência de quotas, representa uma contrapartida para os impugnantes."

Dessa forma concluindo que a actuação da administração tributária nessa matéria se mostrava correcta.

Também é esse o nosso entendimento.

Com efeito, sem prejuízo da fundamentação adrede aduzida na sentença, constitui facto incontornável dado por assente na B), e) do probatório que o "impugnante alienou a sua quota pelo preço de 19.250.000$00, **tendo recebido o montante de 15.500.000$00 e o remanescente de 3.750.000$00 pagos em 10 prestações mensais iguais** (cfr. documento a fls. 35 dos autos).

Como assim, sendo certo que a escritura de cessão da quota foi outorgada em **22/09/98**, torna-se irrelevante que em data anterior (**07/07/98**) os impugnantes tenham celebrado um contrato promessa de cessão de quotas em que aceitavam que lhes fosse feita entrega apenas parte do preço global da alienação das quotas, destinando-se o remanescente à liquidação dos passivos da sociedade (C), b) do probatório).

No confronto entre o conteúdo de uma escritura pública em que se dá conta do recebimento global do preço da alienação da quota e o teor de um contrato promessa com data anterior, relativamente ao qual tão pouco consta do probatório ter sido concretizado nos seus exactos termos, não podia a administração tributária deixar de atender ao que consta daquela escritura para efeito do apuramento da mais valia decorrente dessa alienação

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

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 6 de Novembro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 6 de Novembro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Diligências de prova necessárias. Livre apreciação do Juiz. Recurso com subida a final.

Sumário:

I — Em processo de oposição à execução fiscal, o juiz, ao abrigo do disposto artº 114º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, pode proferir despacho a dispensar, por desnecessária, a inquirição de testemunhas arroladas, no âmbito dos seus poderes de livre apreciação.

II — E de tal despacho pode ser interposto recurso, o qual, nos termos do n.º 1 do artigo 285º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, «subirá nos autos com o recurso interposto da decisão final».

Processo n.º 436/08-30.
Recorrente: Manuel Ferreira Prates Canelas.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Manuel Ferreira Prates Canelas, melhor identificado nos autos, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, que dispensou, por desnecessária, a inquirição das testemunhas arroladas na oposição à execução fiscal que deduzira nos autos de execução contra si revertida e que corria seus termos no Serviço de Finanças de Évora por dívidas de IVA relativo aos anos de 1992 e 1993, Imposto de Circulação relativo ao ano de 1992 e 1993, IRS de 1992, IRC de 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999 e coimas pela não apresentação de declarações de IVA dos anos de 1995 e 1996 e em que era originária devedora Mercodivor - Sociedade de Comercialização de Produtos Alimentares do Alentejo, no montante de € 8.828,08, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. Nos termos e de harmonia com o disposto nos preceitos aplicáveis dos artigos 114º e 115º, n.º 1, do Código de Processo de Procedimento Tributário, são, em processo de oposição a execução fiscal, admitidos os meios gerais de prova.

2. Entre os meios gerais de prova a lei permite a inquirição de testemunhas, dispondo o artigo 118º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que podem ser indicadas até dez testemunhas por cada acto tributário impugnado, não podendo, contudo, na respectiva inquirição, serem ouvidas mais do que três por cada facto, e devendo os respectivos depoimentos ser prestados em audiência contraditória, na sequência do que requerido foi na petição da oposição.

3. Ao dispensar a produção de prova testemunhal o Sr. Juiz "a quo" violou, por um lado, o princípio do contraditório ínsito no preceito aplicável do artigo 3º do Código de Processo Civil, e, por outro, o disposto dos preceitos ínsitos nos artigos 114º, 115º e 118º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, donde impor-se a revogação do referido despacho e a substituição por acórdão que ordene a produção de prova testemunhal, isto é a inquirição das testemunhas oportunamente arroladas pelo oponente, ora recorrente, assim se fazendo Justiça.

A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«Recorrente: Manuel Ferreira Prates Canelas

Objecto do recurso: decisão interlocutória de dispensa de inquirição de testemunhas arroladas em processo de oposição a execução fiscal.

FUNDAMENTAÇÃO

1. Prescrição da obrigação tributária

A solução jurídica da questão dispensa a produção de prova testemunhal, antes exigindo a apreciação de prova documental (v.g. processo de execução fiscal)

2. Ilegitimidade do oponente

I. O ónus da prova dos factos que configuram o fundamento de oposição invocado (ilegitimidade substantiva, por inexistência de responsabilidade subsidiária), recai sobre o oponente (art. 74º n.º 1 LGT)

Assim sendo a inquirição das testemunhas arroladas na petição de oposição (para prova dos factos alegados nos arts.4º/7º), é indispensável ao cabal desempenho daquele ónus, tanto mais premente quanto a omissão da produção de prova testemunhal não está suprida por qualquer prova documental constante do processo (v.g certidão de matrícula da sociedade originária executada na Conservatória do Registo Comercial)

II. Não prejudica esta apreciação a circunstância de as alegações do recorrente não contraditarem com argumentos concretos a fundamentação da decisão impugnada, limitando-se a um discurso teórico sobre a admissibilidade e o regime da prova testemunhal em processo de oposição à execução fiscal.

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que ordene a inquirição das testemunhas arroladas pelo recorrente.»

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2 – Questão idêntica à agora suscitada no presente recurso foi, recentemente, objecto de apreciação no Acórdão desta Secção do STA de 9/10/08, in rec. n.º 433/08, que o Relator subscreveu, em que são idênticas as conclusões das alegações e idêntico o despacho recorrido, pelo que vamos, assim e com devida vénia, passar a transcrever o citado aresto, procurando, deste modo, obter uma aplicação e interpretação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC).

Escreve-se, então, no referido acórdão que…"O despacho recorrido apresenta o seguinte teor integral, *ipsis verbis*.

Por considerar que nos presentes autos a matéria que se discute é essencialmente de direito, e integrada por factos a provar por documentos, entendo por desnecessário proceder à inquirição das testemunhas arroladas.

Pelo que, visto o disposto nos art. 113º n.º 1 e art. 114º ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário - CPPT, conjugados com o preceituado no art. 3º n.º 3 do Código de Processo Civil - CPC, dispenso a realização desta diligência de prova.

Notifique.

…Sob a epígrafe "Conhecimento imediato do pedido", o artigo 113.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no seu n.º 1, dispõe que «*Junta a posição do representante da Fazenda Pública ou decorrido o respectivo prazo, o juiz, após vista ao Ministério Público, conhecerá logo o pedido se a questão for apenas de direito ou, sendo também de facto, o processo fornecer os elementos necessários*».

E – como reza, sob a epígrafe "Diligências de prova", o artigo 114.º do mesmo Código de Procedimento e de Processo Tributário – «*Não conhecendo logo do pedido, o juiz ordena as diligências de produção de prova necessárias, as quais são produzidas no respectivo tribunal*».

Como se vê do regime legal descrito, «*o juiz ordena as diligências de produção de prova necessárias*», se não conhecer logo do pedido. Mas «*conhecerá logo o pedido*», se para tal «*o processo fornecer os elementos necessários*».

O que quer dizer que a decisão em concreto dos elementos necessários, ou das diligências de prova necessárias, ao conhecimento do pedido será sempre o resultado da apreciação e convicção livre do juiz da causa em face dos elementos que se apresentem perante si em cada caso.

Por outro lado, sob a rubrica "Necessidade do pedido e da contradição", o artigo 3.º do Código de Processo Civil, no seu n.º 3, preceitua que «*O juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem*».

No caso *sub judicio*, poderia parecer que o despacho em questão, com a invocação que faz do n.º 3 do artigo 3.º do Código de Processo Civil, conteria apenas um convite ao oponente, ora recorrente, para que este, previamente à respectiva decisão, se pronunciasse, se quisesse, sobre a questão da desnecessidade de «*proceder à inquirição das testemunhas arroladas*». Mas não. O despacho recorrido corta cerce o equívoco e decreta: «*dispenso a realização desta diligência de prova*».

O despacho recorrido tem o seguinte conteúdo substantivo essencial:

«Por considerar que nos presentes autos a matéria que se discute é essencialmente de direito, e integrada por factos a provar por documentos, entendo por desnecessário proceder à inquirição das testemunhas arroladas (…), dispenso a realização desta diligência de prova».

Julgamos… que os artigos 113.º e 114.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, acima transcritos, e invocados pelo despacho ora em crise, não desautorizam, senão antes que avalizam, a decretada e questionada dispensa «*das testemunhas arroladas*».

Na verdade, o juiz pode dispensar a inquirição das testemunhas arroladas, bem como a produção de outras provas, se houver de conhecer logo do pedido, por entender que o processo fornece os elementos necessários para tal – ao abrigo do citado n.º 1 do artigo 113.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Mas, não conhecendo logo do pedido, outrossim, «*o juiz ordena as diligências de produção de prova necessárias*», nos termos do artigo 114.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Ora, ao entender desnecessário proceder à inquirição das testemunhas arroladas, cuja realização dispensou, o despacho aqui em crise labora manifestamente ao abrigo do citado artigo, já que, segundo este artigo 114.º, as diligências de prova a ordenar são apenas aquelas que o juiz tiver por necessárias, em seu livre juízo de apreciação.

Na realidade, se a conclusão ou o próprio resultado da prova se inscreve no domínio de livre apreciação do juiz, parece evidente que nesse domínio se inscreverá também, desde logo, a pertinência e a necessidade ou a desnecessidade dessa mesma prova.

Tudo isto, obviamente, sem comprometimento da possibilidade de sindicância, por meio de recurso, desse livre juízo acerca da necessidade da inquirição.

E a verdade é que um tal recurso não perde o seu efeito útil ao ser apreciado aquando do recurso que houver da decisão final sobre o pedido – momento final, aliás, em que certamente estarão reunidas as melhores condições para a apreciação do recurso a objectivar a decisão sobre a desnecessidade da inquirição.

De resto, é esta a solução da lei. Com efeito, segundo o n.º 1 do artigo 285.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, «*Os despachos do juiz no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal podem ser impugnados no prazo de 10 dias, mediante requerimento contendo as respectivas alegações e conclusões, o qual subirá nos autos com o recurso interposto da decisão final*».

E é certo ainda que, nos termos do n.º 4 do artigo 687.º do Código de Processo Civil, na redacção, aqui vigente, anterior ao Decreto-Lei 303/2007, de 24/8, «*A decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie ou determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior (…)*».

Como assim, estamos, neste passo, a concluir que, em *processo de oposição à execução fiscal*, o juiz, ao abrigo do disposto artigo 114.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, pode proferir *despacho a dispensar, por desnecessária, a inquirição de testemunhas arroladas*, no âmbito dos seus *poderes de livre apreciação*.

E de tal despacho pode ser interposto *recurso*, o qual, nos termos do n.º 1 do artigo 285.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *«subirá nos autos com o recurso interposto da decisão final*»".

3 – Nestes termos, acorda-se não tomar conhecimento do presente recurso, o qual, se for caso disso, subirá nos autos com o que vier a ser interposto da decisão final, nos termos do n.º 1 do artigo 285.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Novembro de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 6 de Novembro de 2008.

Assunto:

Reforma de decisão judicial. Pedido. Recurso.

Assunto:

A reforma da decisão judicial pode ser operada no Tribunal que a houver proferido, se a reforma aí tiver sido pedida e for essa decisão insusceptível de recurso - de acordo com o regime dos nºs 2 e 3 do artigo 669.º do Código de Processo Civil, segundo a redacção do Decreto-Lei n.º 180/96, de 25 de Setembro.

Processo n.º 441/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Francisco Carvalho da Silva.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou procedente a presente oposição «tendo em conta os documentos supra referidos e os novos elementos apreciados».

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

1. A douta sentença sob recurso, datada de 03-09-2007, julgou a acção procedente por haver entendido, em sede de reforma da douta sentença proferida em 18-10-2006, que, «*...se impõe proceder à reforma da sentença, nos termos do art.º 666º, n.º 2 e 669º, n.º 2, alínea b), ambos do Código de Processo Civil, aplicável ex vi art.º 2º, alínea e) do C.P.P.T* tendo *em conta os documentos supra referidos e os novos elementos apreciados, julgo* ***procedente*** *a presente oposição, deduzida por* ***Francisco Carlos da Silva****, extinguindo-se a execução em relação ao mesmo.*»;

2. Ressalvado o devido respeito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim decidido, uma vez;

3. A douta sentença objecto do presente recurso, constitui uma nova sentença que conhece do mérito da causa, pelo que, deve haver-se como juridicamente inexistente atento o facto de se encontrar esgotado o poder jurisdicional do Juiz *a quo*, de acordo com o preceituado no art.º 666º, n.º 1, do C.P.C.

4. Na verdade, atento o preceituado no art.º 666º do C.P.C., o qual, consagra a estabilidade das decisões judiciais, os limites da rectificação do decidido encontram-se blindados de forma taxativa, não sendo consentâneos com uma segunda decisão que, sobre os mesmos factos controvertidos e provados por documento, entende decidir em sentido contrário à primeira decisão, quando já estava precludido o poder jurisdicional do Juiz *a quo.*

5. Subsistindo nos autos os documentos que fundamentam os factos, que serviram de base à douta decisão que julgou absolver a Fazenda Pública da Instância, e uma vez que, não se verifica qualquer caso excepcional de erro manifesto de índole material, na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, que impliquem a violação de lei expressa, não se verificam os pressupostos para a reforma da sentença, nos precisos termos dos art.ºs 667º, n.º 1 e 669º, n.º 2 do C.P.C..

6. Reconhecido na segunda sentença, a subsistência dos elementos probatórios que serviram de base à primeira decisão, a qual conheceu da excepção dilatória consubstanciada pela cumulação ilegal de pedidos, designadamente: «*..Relativamente ao primeiro dos processos supra referidos, a fls. 110, consta que o mesmo se encontra suspenso pelo Despacho 7/98, esse despacho refere a dação em pagamento do "totonegócio" pelo que a dívida está extinta. Quanto ao segundo processo, respeitante a dívidas à Segurança Social, informa-se a fls. 110 que se encontra pendente de pagamento...»* impunha-se o reconhecimento da validade e justeza da primeira decisão e, em consequência, a manutenção na ordem jurídica da primeira decisão.

7. Tanto mais que, se encontra esgotado o poder jurisdicional do Juiz, dada a inexistência de qualquer "lapso", como vem alegado a folhas 1, da douta sentença, sub judice.

8. Atento o exposto, a douta sentença sub judice, violou o preceituado no art.º 666º, n.º 1 do Código de Processo Civil, o que se invoca.

Nestes termos e naqueles que Vossas Excelências mui doutamente suprirão, se requer o provimento do presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida, com as legais consequências.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

A Mmª Juiz "*a quo*" aproveitou o pedido de esclarecimento (formulado, certamente ao abrigo do n.º 1 do artº 669º do CPC) para reformar a sentença.

Como a reforma não lhe foi pedida, violou as regras dos art^{os} 666º n.º 1 e 669º n.º 2 do CPC.

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

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se no caso pode, ou não, o Tribunal *a quo* decidir a reforma da sentença.

2.1 A sentença recorrida apresenta o seguinte teor integral, *ipsis verbis*.

Francisco Carvalho da Silva, oponente nos presentes autos, uma vez notificado da sentença, vem solicitar os seguintes esclarecimentos:

Dos fundamentos contidos na decisão faz-se referência à invocação por parte da Digna Representante da Fazenda Pública da excepção dilatória da cumulação de pedidos.

Lida a contestação, verifica-se que não ocorreu a invocação de tal excepção.

Resulta dos elementos dos autos, que eventualmente todos os processos se encontram findos, ou como tal devem ser considerados.

A fls. 83 dos autos verifica-se que se encontram pendentes apenas três processos: n.º 96/102179.6, n.º 97/103098.1 e n.º 98/102218.0.

Relativamente ao primeiro dos processos supra referidos, a fls. 110, consta que o mesmo se encontra suspenso pelo Despacho 7/98, esse despacho refere a dação em pagamento do "totonegócio" pelo que a dívida está extinta.

Quanto ao segundo processo, respeitante a dívidas à Segurança Social, informa-se a fl. 110 que se encontra pendente de pagamento.

Pelo que, não existe cumulação de pedidos.

Seguramente terá ocorrido lapso.

Cumpre apreciar:

Compulsados os autos, verifica-se que não foram tidos em conta alguns documentos e informações neles contidas.

Pelo que, se impõe proceder à reforma da sentença, nos termos do artigo 666º, n.º 2 e 669º, n.º 2, alínea b), ambos do Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 2º, alínea e) do C.P.P.T.

Francisco Carvalho da Silva oponente nos autos foi, demandado como responsável subsidiário por dívidas tributárias originariamente da responsabilidade do Futebol Clube Tirsense.

Resulta da informação de fls. 110 dos autos que os processos executivos se encontram suspensos pelo Despacho 7/98-XIII do SESEAF de 4 de Março ou extintos por pagamento.

Apenas se encontrando pendente por falta de pagamento o processo executivo n.º1880/1997/103098,1 e o processo executivo n.º 1880/2001/101648.2.

Quanto aos processos suspensos, a Administração Fiscal aceitou para pagamento das dívidas fiscais dos clubes de futebol cuja origem ocorresse até meados do ano de 1996 as receitas das opostas mútuas desportivas.

Estamos perante a figura da dação em pagamento.

Quanto ao processo 1880/1997/103098.1, referente ao Centro Regional de Segurança Social, relativo dos meses de 08 a 12 de 1996 e 01 a 03 de 1997 - cfr. fls. 70, resulta do teor de fls. 122 que o Futebol Clube Tirsense em nada é devedor à Segurança Social.

Resta o processo executivo n.º 1880/2001/101648.2 respeitante ao IVA de 01/97.

Aqui, há que ter em conta, a questão da ilegitimidade do oponente.

Resulta da informação da Administração Fiscal de fls. 34, que o oponente é demandado por ter sido Presidente do Tirsense Futebol Clube no período de 14.06.96 a 16.06.97.

Ora, o diploma que passou a permitir a possibilidade de fazer seguir os processos executivos contra os dirigentes dos clubes de futebol só entrou em vigor em 01.08.1997, isto é, posteriormente ao exercício de funções do ora oponente.

Razão pela qual, não poderá ser responsabilizado pela dívida fiscal.

Tem assim, razão o oponente, uma vez que, só foi dirigente até 16.06.97, antes portanto da entrada em vigor da norma ao abrigo da qual foi demandado na execução fiscal.

Pelo exposto, tendo em conta os documentos supra referidos e os novos elementos apreciados, julgo procedente a presente oposição, deduzida por Francisco Carvalho da Silva, extinguindo-se a execução em relação ao mesmo.

Sem custas, por delas se encontrar isenta a parte vencida.

Registe e notifique.

2.2 A respeito dos "*Vícios e reforma da sentença*", e sob a epígrafe "*Extinção do poder jurisdicional e suas limitações*", o artigo 666.º preceitua que «*Proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa*» [n.º 1]; e que «*É lícito, porém, ao juiz rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na sentença e reformá-la, nos termos dos artigos seguintes*» [n.º 2].

Sobre "*Esclarecimento ou reforma da sentença*" o artigo 669.º do Código de Processo Civil, na versão do Decreto-Lei n.º 180/96, de 25 de Setembro, aqui aplicável em razão do tempo, estabelece como segue.

1. *Pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu a sentença:*

a) *O esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha*;

b) *A sua reforma quanto a custas e multa*.

2. *É ainda lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando:*

a) *Tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos;*

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.*

3. *Cabendo recurso da decisão, o requerimento previsto no número anterior é feito na própria alegação, aplicando-se, com as adaptações necessárias, o disposto no n.º 4 do artigo 668.º.*

Das disposições legais apontadas, logo se vê que, «cabendo recurso da decisão», não é permitido «requerer a reforma da sentença» «no tribunal que proferiu a sentença».

Em tal caso («cabendo recurso da decisão»), o requerimento de reforma da sentença não é feito «no tribunal que proferiu a sentença», mas «é feito na própria alegação» do recurso.

Na verdade, o Decreto-Lei n.º 180/96, de 25 de Setembro, alterou, neste ponto, o n.º 3 do artigo 669.º do Código de Processo Civil, autonomizando o pedido de reforma da sentença apenas quando da mesma sentença não haja lugar a recurso – em sintonia, aliás, com o regime de arguição de nulidades da sentença.

No caso *sub judicio* – e respondendo já ao *thema decidendum* – diremos que nunca o Tribunal *a quo* poderia ter decidido a reforma da sentença.

Em primeiro lugar, porque ao Tribunal que proferiu a sentença nenhum pedido de reforma da sentença foi efectivamente apresentado.

Depois, a sentença proferida é susceptível de recurso, por força do artigo 280.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário – pelo que, e segundo a lei, só o Tribunal de recurso poderia decidir a reforma da sentença.

No caso, ao Tribunal que proferiu a sentença foi dirigido, inequivocamente, apenas um pedido de esclarecimento da sentença.

É esse pedido de esclarecimento que o Tribunal deveria ter decidido e não decidiu.

Então, havemos de convir, em súmula, que a *reforma da decisão judicial* pode ser operada no Tribunal que a houver proferido, se a reforma aí tiver sido pedida e for essa *decisão insusceptível de recurso* – de acordo com o regime dos n.ºs 2 e 3 do artigo 669.º do Código de Processo Civil, segundo a redacção do Decreto-Lei n.º 180/96, de 25 de Setembro.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, a substituir por decisão sobre o formulado pedido de esclarecimento, se a tal nada obstar.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Novembro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Miranda de Pacheco* — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 6 de Novembro de 2008.

Assunto:

IRC. Reclamação graciosa. Princípio da participação dos contribuintes. Benefícios fiscais. Suspensão de tributação.

Sumário

I — Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão (artigo 60.º, n.º 7 da LGT.

II — Não há violação deste princípio se a AF na decisão, apreciando a argumentação aduzida pela reclamante, conclui não terem sido apresentados elementos novos por estes já constarem do projecto de decisão.

III — Beneficiando a recorrente apenas de uma suspensão das suas obrigações tributárias em sede de contribuição industrial, não está a mesma isenta de IRC referente

*ao exercício de 1997, em virtude de não reunir os pressupostos legais previstos no CIRC (artigo 13.º) para a concessão de tal benefício, nem o artigo 2.º do DL 215/89, de 1/7, que aprova o EBF, lhe salvaguardar tal situação***.**

Processo n.º: 597/08-30.
Recorrente: Compagnie Nationale Royal Air Maroc.
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 – Compagnie National Royal Air Maroc, com sede em Marrocos, e domicílio fiscal em Lisboa, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida do acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada da liquidação oficiosa de IRC, referente ao exercício de 1997, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

a) Como ficou demonstrado, a douta sentença recorrida que sobe agora a este Alto Tribunal fez uma errada interpretação e aplicação do direito, razão pela qual, e sempre com o douto suprimento de Vossas Excelências, padece a mesma de erros de julgamento vários e devendo por esse motivo ser anulada, com todas as consequências legais, designadamente a anulação do acto de liquidação de IRC referente ao exercício de 1997;

b) Com efeito, em sede de impugnação judicial a ora Recorrente imputou ao despacho que indeferiu a reclamação graciosa apresentada da liquidação de IRC do exercício de 1997 os vícios de violação do direito de participação, nos termos em que o mesmo é configurado no art.º 60.º, n.º 7 da LGT, assim como violação de lei, com a referida liquidação, já que a ora Recorrente, à data dos factos tributários, se encontrava isenta de IRC;

c) A douta sentença recorrida padece de erro de julgamento ao decidir que a ora Recorrente não cumpriu com o ónus de alegação, previsto no art.º 108.º do CPPT, dos fundamentos da violação do direito de audição, nos termos em que o mesmo é configurado no referido art.º 60.º, n.º 7 da LGT, já que os elementos novos sobre os quais o despacho impugnado se não pronunciou foram devidamente enunciados, como ficou demonstrado;

d) Como também ficou demonstrado, em segundo lugar, a douta sentença recorrida errou no julgamento de direito que efectuou ao considerar que a Administração Fiscal cumpriu com a obrigação de pronúncia, prevista no art.º 60, n.º 7 da LGT, sobre todos os elementos novos levados aos autos administrativos pela ora Recorrente, o que não foi cumprido;

e) A douta sentença recorrida voltou a errar no seu julgamento ao considerar que a "suspensão das obrigações tributárias", reconhecida pela Administração Fiscal à ora Recorrente, não equivale a uma situação (técnico-jurídica) de isenção temporária, o que, como ficou demonstrado, equivale;

f) Como ficou demonstrado, a "suspensão das obrigações tributárias" era prática corrente na vigência do Código da Contribuição Industrial, ocorrendo a mesma relativamente às entidades de navegação aérea, sujeitas àquele imposto, desde o momento em que se iniciavam as negociações para a conclusão de uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação até ao momento da entrada em vigor da mesma;

g) Situação que qualifica como uma isenção temporária, já que estas, por definição, dão-se quando, não obstante se ter verificado um facto tributário em todos os seus elementos, a eficácia constitutiva deste é paralisada pela ocorrência de um facto impeditivo – no caso o início das negociações da Convenção Internacional – sendo esse período de tempo previamente determinado ou determinável – no caso a data da entrada em vigor daquela Convenção Internacional;

h) A douta sentença recorrida errou no julgamento que fez ao decidir que não é aplicável ao caso dos presentes autos o art.º 10.º do EBF que determina que as normas que alterem benefícios fiscais não são aplicáveis às isenções temporárias já constituídas aos respectivos sujeitos passivos beneficiários, como era o caso da ora Recorrente;

i) A douta sentença recorrida errou no julgamento efectuado ao decidir aplicável ao caso dos autos as condições previstas no art.º 13.º do CIRC, em violação não só do referido art.º 10.º do EBF, como também do art.º 2.º do regime transitório geral previsto no art.º 2.º do DL n.º 215/89, de 10 de Julho, norma, esta última, cujo sentido perde toda a utilidade com a interpretação que dela se faz na douta sentença recorrida;

j) A douta sentença recorrida errou no julgamento efectuado ao decidir que, ainda que a ora Recorrente fosse beneficiária de uma isenção temporária, esta ter-se-ia extinto através do Despacho do Sub-Director Geral do IRC, tornado público através do ofício n.º 2184, de 27 de Março de 1990, já que um acto destes, nos termos do art.º 112.º da CRP, sobre actos normativos, nunca poderia ter como efeito revogar os citados artigos 10.º do EBF e art.º 2.º do regime geral transitório do DL n.º 215/89,

de 10 de Julho, sob pena de inconstitucionalidade e de uma interpretação inconstitucional dos referidos preceitos e despacho.

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 – Mostram-se provados os seguintes factos:

1) As liquidações ora em causa tiveram a sua origem em resultado de uma acção inspectiva levada a cabo pelos Serviços da Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, conforme se verifica pelo relatório de fls. 14 e seguintes do PAT anexo aos autos.

2) Na sequência da acção de inspecção supra mencionada, a Administração Tributária (AT) procedeu, com o recurso a métodos indirectos, ao apuramento do lucro tributável da ora impugnante, tendo, em sede deste, apurado um montante de 143.473.589$00, valor equivalente a € 715.643,24 (fls. 45 do PAT anexo aos autos).

3) Na sequência das correcções efectuadas pelos Serviços de Inspecção Tributária, foi efectuada, em 07-02-2002, a liquidação de IRC n.º 8310001384 (fls. 22 e 23 do PAT anexo aos autos).

4) No âmbito da referida liquidação foi apurado o valor a pagar de € 360.118,34, conforme se pode observar no "print" informático que constitui a fls. 23 do PAT.

5) A ora impugnante foi notificada da referida liquidação em 19-02-2002 (idem, fls. 23 do PAT anexo aos autos).

6) A impugnante apresentou reclamação graciosa da fixação da matéria tributável em 18-02-2002.

7) A referida reclamação graciosa foi indeferida conforme Despacho proferido pelo Director de Finanças Adjunto de Lisboa em 13-09-2004 (fls. 121 do PAT anexo aos autos).

8) A reclamante foi notificada da decisão da reclamação através do ofício n.º 37.154, de 23-09-2004 (fls. 124 do PAT anexo aos autos).

9) O aviso de recepção que acompanhava este ofício foi rubricado pelo destinatário (a ora impugnante), que o datou, com data de 27-09-2004 (fls. 125 do PAT anexo aos autos).

10) A impugnante deduziu a presente impugnação em 13-10-2004 (fls. 3 dos presentes autos).

11) A p.i. da mesma foi enviada por correio registado, constando, como data de registo, o dia 12-10-2004, conforme autocolante aposto no sobrescrito que constitui a fls. 34 dos autos.

12) Conforme consta também do PAT anexo aos autos, a ora impugnante apresentou, em 27-10-2004, recurso hierárquico do Despacho de indeferimento da reclamação graciosa supra mencionada.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente contra o indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada da liquidação oficiosa de IRC, referente ao exercício de 1997.

Alega a recorrente ter a sentença recorrida feito errada interpretação e aplicação do direito, razão pela qual padece a mesma de erro de julgamento e, por isso, deva, em seu entender, ser anulada com todas as consequências legais, designadamente, a anulação do acto de liquidação de IRC do ano de 1997.

Vejamos. A ora recorrente, em sede de impugnação judicial, imputou ao despacho que decidiu a reclamação graciosa da liquidação de IRC de 1997 o vício de violação do direito de participação dos contribuintes, tal como ele é previsto e configurado no artigo 60.º, n.º 7 da LGT, e o vício de violação de lei, já que a ora recorrente estaria isenta de IRC.

A sentença recorrida julgou improcedentes os vícios imputados a tal despacho, sendo contra esse julgamento que a recorrente ora se insurge.

A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito mostra-se consagrada no artigo 60.º da LGT, cujo n.º 7 estabelece que os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na decisão.

Segundo a recorrente, os elementos novos alegados sobre os quais a Administração Fiscal se não teria pronunciado, constituindo, assim, o fundamento da violação arguida, seriam "o documento, junto no procedimento, emitido pela própria Administração Fiscal, reconhecendo a situação de (como ali se diz) "suspensão" da tributação, a entrada em vigor do novo Código de IRC e a manutenção, nos termos do Estatuto dos Benefícios Fiscais, designadamente do seu art.º 10., das isenções anteriores".

Não há dúvida que, de acordo com o n.º 7 do artigo 60.º da LGT citado, na decisão final do procedimento devem ser expressamente ponderados todos os elementos novos suscitados em sede de direito de audição, em termos tais que se possa dizer, como salienta a recorrente, que a decisão final é o resultado da ponderação quer dos elementos já tidos em conta para a emissão do projecto de decisão quer dos novos elementos suscitados pelos contribuintes em sede de audição prévia.

Ora, no caso em apreço, foi exactamente isso que sucedeu.

Com efeito, se atentarmos no despacho impugnado, vemos que do mesmo consta a seguinte passagem: "Analisados os argumentos invocados no exercício do direito de participação na decisão, na

modalidade de audição prévia, é de manter a decisão constante do projecto de decisão por a exponente não ter apresentado elementos novos ao processo de forma a alterar a decisão.

Toda a fundamentação às alegações agora apresentadas em sede de audição prévia consta do projecto de decisão, pelo que mais nada se me oferece acrescentar.".

Ou seja, os alegados "elementos novos" que, no entender da recorrente, não teriam sido tomados em linha de conta na decisão foram devidamente ponderados pela AF que os considerou todos eles já constantes do projecto de decisão, isto é, afinal para a AF não se tratavam efectivamente de elementos novos.

E, assim sendo, não pode dizer-se que a AF não ponderou os elementos suscitados pela recorrente na sua audição prévia, quando, de facto, ela na verdade atentou sobre os mesmos e na sua eventual implicação na decisão final, só que considerou que todos eles, afinal, já constavam do projecto de decisão, não acrescentando nada de novo.

E, na verdade, assim é, como, de resto, de uma forma até exaustiva a sentença recorrida reconhece.

Senão, vejamos: os artigos 1.º a 16.º da referida argumentação resumem os factos que estão na origem da reclamação, não sendo, assim, elementos novos; os artigos 17.º a 28.º reportam-se à propriedade ou não da reclamação graciosa como meio processual; e nos artigos seguintes a recorrente reafirma a sua isenção, o que também não constitui elemento novo, fazendo a sua interpretação da consequência da entrada em vigor do CIRC e do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Quanto ao documento junto com tais alegações, trata-se de documento já anexado à petição inicial da reclamação graciosa, pelo que também este não configura qualquer elemento novo.

Daí que, nesta parte não proceda a alegação da recorrente, pois, como se vê, não só a AF não violou o direito à participação da recorrente, plasmado no n.º 7 do artigo 60.º da LGT, como a sentença recorrida, ao decidir nestes termos, não enferma do alegado erro de julgamento.

Do mesmo modo que não colhe o alegado vício de violação de lei, por estar a recorrente, à data dos factos tributários, isenta de IRC.

Sustenta a recorrente que, estando, de acordo com o despacho da RF do 9.º BF de Lisboa de 4/6/1980, a beneficiar de suspensão das obrigações tributárias, isto é, de não pagamento de imposto pelo lucro em sede de contribuição industrial, por se estar a negociar uma Convenção para evitar a dupla tributação, com a entrada em vigor do CIRC e do EBF, tal situação se deveria manter em sede de IRC.

Em matéria de isenções de IRC, relativamente aos lucros obtidos por pessoas colectivas não residentes que se dediquem a actividade de navegação aérea, explorando aeronaves, dispõe o artigo 13.º do CIRC que tais lucros estão isentos daquele tributo desde que isenção recíproca seja concedida a empresas residentes, isto é, sediadas em Portugal, da mesma natureza e essa reciprocidade seja reconhecida pelo Ministro das Finanças, em despacho publicado no Diário da República.

Ora, como a recorrente reconhece, a Convenção para evitar a dupla tributação entre o Reino de Marrocos e a República Portuguesa só entrou em vigor em 2001 (v, fls. 32 a 38 do PAT anexo aos autos).

Por outro lado, à data da entrada em vigor do CIRC e do EBF, a recorrente não beneficiava de qualquer isenção de contribuição industrial, pelo que não há aqui que fazer apelo à aplicação do artigo 2.º, n.º 1 do DL 215/89, de 1/7, pois este normativo refere-se apenas a benefícios fiscais que se traduziam em isenções dos impostos parcelares.

Sendo que o que a recorrente apenas beneficiava era tão só de uma suspensão da tributação, por força de estarem a decorrer negociações com vista à aprovação de uma Convenção para evitar a dupla tributação, e não de qualquer isenção.

Suspensão essa que, de resto, deixou de ser reconhecida pela própria AF através do despacho do Sub-Director Geral do IRC comunicado à RENA – Representantes das Empresas de Navegação Aérea através do ofício n.º 2184, de 27/3/1990, cuja cópia foi, aliás, junto pela recorrente à reclamação (v. fls. 13 e 14 do PAT anexo aos autos).

O que significa que a recorrente, relativamente ao exercício em causa – 1997 – não beneficiava de qualquer isenção, quer nos termos do CIRC quer nos termos do EBF, uma vez que o alegado regime de suspensão da tributação, nos termos da prática anterior ao CIRC, deixou de ser reconhecido pela AF e não tem consagração legal nos novos diplomas legais, os quais não consagram nem salvaguardam tal regime transitório que operou apenas em sede de contribuição industrial, entretanto, abolida.

Não tem, por isso, a recorrente razão quando alega estar isenta de IRC relativamente ao exercício de 1997.

E, assim sendo, não há qualquer violação de lei na liquidação efectuada pela AF nem erro de julgamento na sentença recorrida que assim decidiu.

Improcede, desta forma, na íntegra 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 sentença recorrida.

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

Lisboa, 6 de Novembro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 6 de Novembro de 2008.

Assunto:

Decisão de aplicação de coima. "Descrição sumária". Direito de informação do arguido.

Sumário:

I — Nos termos do artigo 79.º, n.º 1, alínea b), do Regime Geral das Infracções Tributárias, a decisão de aplicação de coima deve conter a "descrição sumária dos factos".

II — Tal imposição visa satisfazer o direito de informação do arguido de que, com a conduta por si praticada, incorreu no preenchimento do tipo contra-ordenacional, pelo que, se tal informação tiver sido prestada, esse requisito ["descrição sumária dos factos"] dá-se por satisfeito.

III — Assim, as exigências daquele artigo 79.º deverão considerar-se integradas quando as indicações da decisão constituam fundamentação formal suficiente que permita ao arguido o exercício efectivo dos seus direitos de defesa.

Processo n.º: 619/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Óscar José Mascarenhas e Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 O Ministério Público vem interpor recurso do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, no qual, «concedendo-se provimento ao recurso, declara-se a nulidade da decisão de aplicação de coima recorrida», nestes autos de recurso de contra-ordenação em que é recorrente Óscar José Mascarenhas.

1.2 Em alegação, o Ministério Público recorrente formula as seguintes conclusões.

1. A coima imputada ao arguido pp. nos artigos 60.º/1 do CIRS e 116.º/1 do RGIT é, abstractamente, punida com coima entre € 100,00 e € 1.250,00.

2. A decisão da autoridade tributária aplicou a coima mínima de € 100,00.

3. Nos termos do estatuído no artigo 79.º/1/c) do RGIT deve constar da decisão que aplica a coima a respectiva coima, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação.

4. A lei exige tal explicitação tendo em vista do direito de defesa do arguido no âmbito da fixação concreta do montante da penalidade, através de um contraditório que vise a diminuição da coima aplicada.

5. Ora, uma vez que a coima foi fixada pelo mínimo a referida exigência perde o seu significado essencial, uma vez que o arguido não tem necessidade de conhecer os elementos que contribuíram para a sua fixação, pois não pode diminuir o seu valor, já que este constitui o limite mínimo abstractamente aplicável.

6. Logo, afirmar a existência de nulidade insanável nos termos literais do artigo 63.º/1/d), 1ª parte, parece, nitidamente, desproporcionado relativamente «à ratio» do preceito, ou seja, a possibilidade de defesa em ordem à diminuição da pena.

7. Tal preceito deve, pois, ser objecto de uma interpretação restritiva, relativamente à sua expressão literal, privilegiando-se, assim, o seu elemento racional.

8. No caso em análise a omissão dos elementos que contribuíram para a fixação da coima constitui mera irregularidade, nos termos do estatuído nos artigos 118.º/l e 123.º do CPP.

9. A douta decisão sob censura violou, por errada interpretação, o estatuído nos artigos 63.º/1 d), l.ª parte do RGIT e 118.º/1 e 123.º do CPP.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

O presente recurso foi admitido ao abrigo do disposto no artigo 73.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, "*por se mostrar* ***manifestamente*** *necessário à melhoria do direito*", de acordo com o despacho proferido no Tribunal recorrido, do seguinte teor.

Nos termos do art.º 83.º, n.º 1, do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, o recurso, aí previsto, de decisões dos tribunais tributários de primeira instância, proferidas em recursos de decisões de aplicação de coimas, só é admissível se o valor da coima aplicada ultrapassar um quarto do valor da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1ª instância ou, independentemente do valor da coima aplicada, se tiver sido aplicada sanção acessória. Esse não é, manifestamente, o caso dos autos, já que não foi aplicada sanção acessória e o valor da coima aplicada é de € 100,00, sendo o valor de alçada

dos tribunais judiciais de 1ª instância de € 3 740,98 - art.º 24.º, n.º 1, da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, na redacção do Decreto-Lei n.º 323/2001, de 17 de Dezembro.

No entanto, porque a sentença recorrida decidiu em contradição com Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo citado no requerimento, e o recurso vem interposto, "*por se mostrar* ***manifestamente*** *necessário à melhoria do direito*", admite-se o recurso, ao abrigo do disposto no art.º 73.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito suspensivo – art.ºs. 406.º, n.º 1, 407.º, n.º 1, alínea a), e 408.º, n.º 1, alínea a), do Código de Processo Penal.

Em caso de recurso «necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência», diz o n.º 3 do artigo 74.º da Lei Quadro das Contra-ordenações (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, com as alterações introduzidas pelos Decretos-Lei n.º 356/89, de 17 de Outubro, e n.º 244/95, de 14 de Setembro), «a decisão sobre o requerimento constitui questão prévia».

Da questão prévia acerca da necessidade de recurso jurisdicional para a "melhoria da aplicação do direito" já se tratou nesta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente no acórdão de 20-6-2007, proferido no recurso n.º 411/07 – aresto do qual transcrevemos, *data venia*, as seguintes passagens.

Quanto à admissão do recurso:

Nos termos do artigo 83.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias, "o arguido e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para o Tribunal Central Administrativo, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória", sendo que - n.º 2 -, "se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de direito, é directamente interposto para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo". Todavia, o artigo 73.º, n.º 2, do Regime Geral das Contra-Ordenações, aplicável subsidiariamente por força do artigo 3.º, alínea *b*), do RGIT, dispõe que o tribunal *ad quem* poderá "a requerimento do arguido ou do Ministério Público, aceitar o recurso da sentença quando tal se afigure absolutamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência".

Ou seja, nos termos do predito artigo 83.º, tendo o recurso como fundamento exclusivo matéria de direito, como acontece no caso dos autos, a Secção de Contencioso Tributário do STA é competente para conhecer do recurso judicial da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal, desde que o valor da coima ultrapasse um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não seja aplicada sanção acessória.

Contudo, uma vez que a não admissibilidade do recurso, em matéria contra-ordenacional, suscita fundadas dúvidas de constitucionalidade, aquele artigo 73.º, n.º 2, vem concretizar "uma válvula de segurança do sistema de alçadas que permita assegurar a realização da justiça".

Cfr. **Jorge de Sousa** e **Simas Santos**, *Regime Geral das Infracções Tributárias anotado*, 2.ª edição, p. 506.

[…]

E, dado o escopo referido - válvula de segurança do sistema - ele não deve restringir-se, ao contrário do que parece resultar da sua letra, aos casos em que apenas estejam em causa questões de interpretação ou aplicação da regra jurídica, propriamente ditas.

Antes deve admitir-se em termos de "permitir o controle jurisdicional dos casos em que haja erros claros na decisão judicial ou seja comprovadamente duvidosa a solução jurídica" ou em que "se esteja perante uma manifesta violação do direito".

Cfr., **Jorge de Sousa** e **Simas Santos,** *cit.*, p. 506.

É, assim, de aceitar o recurso.

Cfr. o acórdão do STA de 18 de Junho de 2003, processo n.º 0503/03.

E o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 16-11-2005, proferido no recurso n.º 524/05 afirma com toda a limpidez que «É admissível recurso da decisão que aplicou coima de valor inferior à alçada do tribunal de 1ª instância, quando o mesmo se torne necessário à promoção da uniformidade de jurisprudência».

No caso, o Ministério Público veio interpor o presente recurso, porquanto, «*como é sabido a jurisprudência não é pacífica quanto à questão de saber se uma decisão que aplica uma coima pelo mínimo (ou perto desse limite) é ou não nula, quando não contém os elementos que contribuíram para a fixação da coima, pois que o STA já tem entendido que, em tal situação a decisão que aplica a coima não é nula, tese que se afigura mais correcta*».

O Ministério Público recorrente alega que «*não é pacífica*» a solução jurídica determinada pelo despacho ora em crise – solução que, de resto, e como também se alega, não estará consonante com o entendimento do Supremo Tribunal Administrativo que «*já tem entendido que, em tal situação a decisão que aplica a coima não é nula*».

Por tal sinal, poderá dizer-se que para o caso será "comprovadamente duvidosa a solução jurídica" encontrada.

Como assim, prefigura-se como questão a solucionar a interpretação ou aplicação da "regra jurídica" pertinente, e, por consequência, apresenta-se patenteada a necessidade do recurso para a melhoria da aplicação do direito e uniformidade da jurisprudência – pelo que deve aceitar-se, como se aceita, o presente recurso.

E, então, em face das conclusões da alegação, a questão essencial que se coloca é a de saber se a decisão de aplicação de coima observou os requisitos legalmente exigidos.

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

A. O Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 5 instaurou à Recorrente um processo de contra-ordenação em consequência do qual, pelo despacho objecto deste recurso, lhe aplicou uma coima de € 100,00 - fls 13;

B. Em tal despacho, na parte relevante para a decisão do Recurso, lê-se:

«Ao Exmo Senhor Óscar José Mascarenhas, (....) foi levantado o auto de notícia constante das fls. 2/3, pelos factos a seguir indicados:

apresentação fora do prazo legal da declaração de rendimentos Mod. 3, referente ao ano de 2001, cujo prazo de entrega terminou em 30-04-2002.

Em consequência da prática destes factos imputa-se ao arguido a autoria do ilícito fiscal por infracção do nº1 do art. 60º do CIRS, aprovado pelo Dec-Lei n.º 442-A/88, de 30.11. prevista e punível pelo artº 116º do RGIT (Regime Geral das Infracções Tributárias) a que corresponde a coima variável a fixar entre €100,00 e €1.250,00. Na ausência de outros elementos considerados relevantes para a graduação da coima e de acordo com o disposto nos artºs 25º e 52º do Regime Geral das Infracções Tributárias, aplico ao arguido(a) a coima única de €100,00 em cuja fixação foram observados os limites mínimo e máximo previstos no artº 26 do R. G. I. T, bem como as disposições do artº 27º do mesmo diploma legal, inerentes à determinação da medida da coima sendo ainda devidas as custas nos termos do n.º 2 do artigo 1º do DL 29/98 (Regulamento das Custas nos Processos Tributários) a contar no Serviço de Finanças.

Ano da Dívida Data da infracção Imposto Coima fixada

2001 02.05.2002 IRS €100,00

2.2 Sob a epígrafe "*Requisitos da decisão que aplica a coima*", o artigo 79.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, no seu n.º 1, dispõe que a decisão que aplica a coima contém «*A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas*» [alínea b)]; e, também, «*A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação*» [alínea c)].

Sendo que a determinação da medida da coima depende da gravidade do facto, da culpa do agente e da sua situação económica – artigo 27.º do mesmo diploma.

Os requisitos deste artigo pretendem dotar o arguido das informações indispensáveis à preparação da sua defesa, pelo que é necessário que lhe sejam comunicados os factos imputados, as normas violadas e punitivas, bem como as condições da impugnação judicial daquela decisão, sendo que a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação tributária – artigo 63.º, n.º 1, alínea d), do mesmo diploma legal.

Quanto à indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima, a lei exige a explicitação destes elementos para que o arguido possa exercer a sua defesa no âmbito da fixação concreta do montante da penalidade, através de um contraditório que vise a diminuição da coima aplicada.

Quando a coima é aplicada no seu limite mínimo, aquela exigência legal perde o seu significado essencial: o arguido não tem necessidade de conhecer os elementos que contribuíram para a fixação da coima pois não pode ver diminuído o seu valor, já que este constitui o limite mínimo abstractamente aplicável. Pelo que afirmar, em tal situação, a existência de nulidade insanável parece nitidamente desproporcionado relativamente à *ratio* do preceito. Aí, a omissão de elementos mais relevantes, como a própria descrição do facto imputado, não é sancionada com nulidade, constituindo, antes, mera irregularidade, nos termos dos artigos 118.º, n.º 1, e 123.º do Código de Processo Penal – cfr. aliás, o seu artigo 374. Cfr. Beça Pereira, *Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas*, p. 73, nota 4. Cfr. acórdão do STA de 22 de Setembro de 1993, recurso n.º 16.098, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 376, p. 227.

A alínea d), 1.ª parte, do artigo 63.º do Regime Geral das Infracções Tributárias deve, pois, ser objecto de uma interpretação restritiva, relativamente à sua expressão literal, privilegiando-se, nos apontados termos, o seu elemento racional – pelo que inexistirá nulidade, se a coima é aplicada no seu limite mínimo.

Assim, a omissão pura e simples da descrição do facto imputado gera nulidade insanável. Mas é bastante a informação prestada ao arguido, desde que a "descrição sumária dos factos", as indicações do facto imputado sejam suficientes para permitir ao arguido o exercício efectivo dos seus direitos de defesa.

Cf. o que vem de ser dito, a bem dizer textualmente, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-12-2006, proferido no recurso n.º 1045/06. Cf. ainda, seguindo também este último, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-11-2007, proferido no recurso n.º 814/07.

2.3 O despacho recorrido considera, no essencial, que a falta da descrição do facto imputado gera nulidade insanável.

No entanto, a decisão de aplicação de coima em causa considerou a «apresentação fora do prazo legal da declaração de rendimentos Mod. 3, referente ao ano de 2001, cujo prazo de entrega terminou em 30-04-2002»; que «em consequência da prática destes factos imputa-se ao arguido a autoria do ilícito fiscal por infracção do n.º 1 do art. 60º do CIRS, aprovado pelo Dec-Lei n.º 442-A/88, de 30.11. prevista e punível pelo art.º 116.º do RGIT (Regime Geral das Infracções Tributárias) a que corresponde a coima variável a fixar entre €100,00 e €1.250,00»; que «na ausência de outros elementos considerados relevantes para a graduação da coima e de acordo com o disposto nos art.ºs 25.º e 52.º do Regime Geral das Infracções tributárias», aplica-se ao arguido «a coima única de €100,00 em cuja fixação foram observados os limites mínimo e máximo previstos no art.º 26.º do RGIT, bem como as disposições do art.º 27.º do mesmo diploma legal, inerentes à determinação da medida da coima (…)», sendo IRS o imposto, o ano da dívida 2001, e a data da infracção 2-5-2002 – cf. o ponto B) da matéria de facto provada, consignada supra em 2.1.

Consequentemente, foi preenchido, nos termos supra enunciados, o requisito da descrição sumária dos factos.

Pelo que a decisão de aplicação de coima, ao contrário do que se expende no despacho recorrido, não omitiu a indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima.

Razão por que, em conformidade com o acima expendido, e em resposta ao *thema decidendum*, devemos dizer que no caso a decisão de aplicação de coima observou os requisitos legalmente exigidos – devendo ser revogado o despacho recorrido que assim o não entendeu.

E, então, havemos de convir que, nos termos do artigo 79.º, n.º 1, alínea b), do Regime Geral das Infracções Tributárias, a *decisão de aplicação de coima* deve conter a "descrição sumária dos factos".

Tal imposição visa satisfazer o *direito de informação do arguido* de que, com a conduta por si praticada, incorreu no *preenchimento do tipo contra-ordenacional*, pelo que, se tal informação tiver sido prestada, esse requisito ["descrição sumária dos factos"] dá-se por satisfeito.

Assim, as exigências daquele artigo 79.º deverão considerar-se integradas quando as indicações da decisão constituam *fundamentação formal suficiente* que permita ao arguido o *exercício efectivo dos seus direitos de defesa*.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar o despacho recorrido, devendo os autos prosseguir os seus legais termos.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Novembro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 06 de Novembro de 2008.

Assunto:

Contra-ordenação. Redução de coima. Falta de pagamento por conta.

Sumário:

I — O direito à redução das coimas depende, em regra, de um pedido de pagamento da coima com redução formulado pelo infractor, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 29.º do RGIT.

II — Pode-se ainda ficcionar tal pedido, de acordo com o n.º 4 do artigo 30.º do RGIT, nas situações previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do mesmo RGIT, quando não houver tributo a liquidar e se mostre regularizada a situação tributária.

III — Considera-se haver tributo a liquidar pelos serviços quando há lugar a juros compensatórios a liquidar pelos serviços, pois estes juros integram-se na dívida de imposto (artigo 35.º, n.º 8 da LGT).

Processo n.º: 667/08-30.
Recorrente: Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Vila Verde
Recorrido: Direcção de Finanças de Braga.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – A Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Vila Verde, com sede em Vila Verde, não se conformando com a sentença da Mma. Juíza do TAF de Braga que manteve a decisão da Direcção de Finanças de Braga na parte em que não concedeu o benefício da redução da coima prevista nos artigos 29.º, n.º 1, alínea b), 30.º, n.º 4, e 31.º, n.º 1 do RGIT, dela vem recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Ao longo do ano de 2005 a recorrente efectuou três pagamentos por conta de IRC no total de € 44.409,00.

2. Com a entrega da declaração Mod. 22 no final do exercício, a recorrente apurou que o imposto final de IRC era de € 74.843,85, tendo autoliquidado e entregue o montante de € 30.435,85.

3. Posteriormente recebeu uma "nota de demonstração de liquidação", onde a AF apurou o montante de € 1.033,95 de juros compensatórios e moratórios, importância que foi paga dentro do prazo constante da referida nota.

4. Em virtude de os pagamentos por conta do IRC efectuados terem sido inferiores ao IRC devido a final a AF fixou-lhe a coima no valor de € 6.938,40.

5. Por não concordar com a coima fixada, a recorrente/impugnante impugnou-a para o tribunal "a quo", por entender que lhe deveria ser concedido o direito à redução da coima a 10% de acordo com o estipulado no artigo 29.º, n.º 1, alínea b), e 31.º, n.º 1, do RGIT, uma vez que reunia os requisitos previstos no artigo 30.º, n.º 4, do mesmo diploma legal.

6. Entendeu o tribunal "a quo" que pelo facto de na nota demonstrativa constarem juros compensatórios e moratórios a pagar no valor de € 1.033,95 a impugnante não podia beneficiar da redução da coima, sendo para tal necessário que a "situação tributária do agente não depender de tributo a liquidar pelos serviços".

7. Estipula o art.º 29.º, n.º 1, alínea b) do RGIT que os contribuintes podem beneficiar da redução da coima que é fixada em 10% (art.º 31.º, n.º 1) desde que reúnam determinados requisitos, a que acrescem os constantes do artigo 30.º, n.ºs 1, 3 e 4 do RGIT.

8. Acontece que com a entrega da declaração mod. 22 a impugnante/recorrente autoliquidou e entregou o imposto (IRC) ao Estado, factos estes dados como provados.

9. Sendo verdade que ficaram os juros compensatórios e moratórios em falta, essa liquidação dependia dos serviços fiscais.

10. Como é evidente, quando o n.º 4 do artigo 30.º do RGIT diz que depende de estar a situação tributária regularizada, entenda-se a situação regularizada na parte que depende espontaneamente do contribuinte, e esta dá-se, de acordo com este preceito, nos casos de autoliquidação com "a entrega da prestação tributária".

11. E o que depende do contribuinte é a autoliquidação e entrega da "prestação tributária" que se dá através do apuramento contabilístico e a entrega desses montantes apurados.

12. E quando se diz que "não dependa de tributo a liquidar pelos serviços" não significa senão que a AF quer evitar que seja ela própria a apurar o imposto em falta, com os encargos que isso envolve, inclusivamente o recurso à inspecção fiscal, dando a possibilidade ao contribuinte de ser ele a autodenunciar e a autoliquidar o imposto.

13. Situação bem diferente é a exigência dos juros compensatórios e moratórios que são devidos pela não entrega atempada do imposto, que não se confunde com a prestação.

14. À contribuinte/recorrente competia autodenunciar e entregar ao Estado os montantes apurados, o que fez, enquanto aos serviços fiscais compete o cálculo e exigência desses juros em face da autodenúncia.

15. A seguir-se o entendimento do tribunal "a quo", os preceitos fiscais relativamente à redução das coimas como garantia dos contribuintes seriam letra morta, porquanto com a entrega da mod. 22 e a autoliquidação os serviços locais não procedem ao cálculo dos acréscimos devidos, só o fazendo mais tarde.

16. Por outro lado, a recorrente/impugnante pagou os acréscimos exigidos, dentro do prazo constante da notificação, pelo que também estaria em condições de beneficiar da redução.

17. Mas se isso não bastasse, e fazendo uma leitura atenta do artigo 30.º, n.º 4, e o conjugarmos com o artigo 22.º, n.º 1, alínea b), verificamos que enquanto neste último se fala em "prestação tributária e acréscimos legais" naquele fala-se apenas em "regularizada a situação tributária", sendo que a

autoliquidação apenas se refere à prestação tributária em si que é a parte que o contribuinte dispõe na sua contabilidade.

18. Apenas por mera cautela e se por absurdo se vier a entender que os juros compensatórios e moratórios deveriam ser objecto de cálculo pela recorrente, o despacho/sentença não deveria ter descurado o facto de a coimada ter pago a diferença de IRC, podendo quanto a esta parte beneficiar da redução, aplicando-se ao presente caso uma proporção de acordo com o princípio da justiça, da proporcionalidade e da defesa das garantias dos contribuintes (art.ºs 55.º da LGT e 266.º da CRP).

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 – Mostram-se provados os seguintes factos:

1. Em 20.12.2006 foi levantado auto de notícia contra a Recorrente imputando-se-lhe, no essencial, a prática de infracção pela falta de entrega do pagamento, por conta, no valor de 30.036,37 **€** (fls. 5 dos autos).

2. A Recorrente foi notificada dos factos que lhe eram imputados e para apresentar a sua defesa o que não fez (fls. 8 dos autos).

3. Por despacho de 03.04.2007 pelo Director de Finanças foi fixada a coima no valor de 6.938,40 € (fls. 11 a 13 dos autos).

4. No ano de 2005, no exercício da actividade foi apurado o valor de 74.843,85€, de IRC tendo a Recorrente procedido ao pagamento de 44.409,00 €.

5. A Recorrente não entregou ao Estado IRC no valor de 30.435,85 €.

6. Em 30.05.2006, através do modelo 22 a Recorrente entregou ao Estado a diferença do IRC, no valor de 30.435,85 € (fls. 28 dos autos).

7. Em 11.07.2006 foi efectuada a liquidação do IRC, através do documento 2006 000083481 no qual foi considerado o pagamento por conta efectuado no valor de 44.409,00 € e o pagamento autoliquidado no valor de 30.435,85 €, tendo sido calculados os juros de mora e compensatórios, tendo a final sido liquidado o imposto no valor de 1.033,95 € (fls. 27 dos autos).

8. Da decisão foi a Recorrente notificada em 14.06.2007, tendo interposto o presente recurso.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Braga que manteve a decisão da Direcção de Finanças de Braga na parte em que não concedeu à ora recorrente o benefício da redução da coima previsto nos artigos 29.º, n.º 1, alínea b), 30.º, n.º 4 e 31.º, n.º 1 do RGIT.

Alega a recorrente ter direito a beneficiar da redução da coima aplicada por ter regularizado a situação fiscal, reunindo, por isso, os requisitos para o efeito.

Entendeu a Mma. Juíza "a quo" não lhe assistir razão na medida em que na nota de apuramento da liquidação constava o cálculo de juros compensatórios e moratórios.

Vejamos. Dispõe o artigo 29.º, n.º 1, alínea b) do RGIT que as coimas pagas a pedido do agente, apresentado antes da instauração do processo contra-ordenacional, são reduzidas para 50 % do montante mínimo legal se o pedido de pagamento for apresentado depois dos 30 dias posteriores ao da prática da infracção, sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou iniciado procedimento de inspecção tributária.

Por sua vez, estabelece o n.º 4 do artigo 30.º do RGIT que sempre que nos casos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º citado a regularização da situação tributária do agente não dependa de tributo a liquidar pelos serviços, vale como pedido de redução a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta.

Ou seja, da combinação dos referidos preceitos legais, resulta, assim, que a redução das coimas depende, em regra, de um pedido de pagamento da coima com redução, nos termos do artigo 29.º, n.º 1 do RGIT.

Pode-se ainda, de acordo com o n.º 4 do artigo 34.º do mesmo RGIT, nas situações previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do citado artigo 29.º do RGIT, ficcionar um pedido de redução da coima desde que se mostre regularizada a situação tributária e não haja tributo a liquidar.

Ora, no caso em apreço, a infracção imputada à recorrente é a falta de entrega do pagamento por conta do IRC relativo ao ano de 2005, no montante de € 30.435,85, tendo o respectivo auto de notícia sido levantado contra a recorrente em 20/12/2006 (v. ponto 1 do probatório).

Tal importância só veio a ser entregue ao Estado em 30/5/2006, razão pela qual viriam a ser calculados e exigidos à recorrente juros de mora e compensatórios.

Contudo, não se mostra provado, nem sequer alegado, que a recorrente tenha formulado em qualquer momento o pedido de pagamento da coima com redução, como lhe era exigido pelo artigo 29.º do RGIT.

Por outro lado, também se não pode enquadrar a situação descrita na previsão do n.º 4 do artigo 30.º do RGIT na medida em que houve tributo a liquidar pelos serviços da administração fiscal, nomeadamente juros compensatórios, os quais se integram na dívida de imposto (artigo 35.º, n.º 8 da LGT).

Daí que, neste caso, se não possa falar em pedido de redução de coima ficcionado, ao abrigo do n.º 4 do artigo 30.º do RGIT, pois tal ficção dependia de não haver tributo a liquidar, o que, como vimos, não sucedeu.

Assim sendo, quer por não ter sido requerido o pedido de redução da coima, nos termos do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, quer por haver tributo a liquidar pelos serviços, não se mostram preenchidos os pressupostos necessários para que a recorrente possa beneficiar da redução da coima pretendida, nos termos conjugados dos artigos 29.º, n.º 1 e 30.º, n.º 4 do RGIT, sem que se vislumbre como tal situação possa violar de alguma forma os princípios da justiça, da proporcionalidade e da defesa das garantias dos contribuintes, como vem alegado, ainda que tal se não demonstre.

Razão por que a decisão recorrida que assim entendeu se deva, por isso, manter.

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, com a presente fundamentação, a sentença recorrida.

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

Lisboa, 6 de Novembro de 2008. – *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 6 de Novembro de 2008.

Assunto:

Dívidas à Segurança Social. Prescrição. Prazo mais favorável. Lei 17/2000, de 14 de Agosto. Facto interruptivo da prescrição.

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 — 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.

III — A prescrição interrompe-se, assim, por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida – n.º 3 do artigo 63.º da citada Lei.

IV — Diligências administrativas, para este efeito, serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide).

V — Tendo a responsável subsidiária sido notificada em 9/6/2000 para exercer o seu direito de audição relativamente à reversão da execução contra si ordenada, ou seja, antes de completados cinco anos após a vigência da Lei 17/2000, facto esse que nos termos desta lei tem efeito interruptivo da prescrição, é evidente que esta não ocorreu ainda.

Processo n.º 828/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrida: Fazenda Pública e Maria Cândida Ferreira Gomes Moreira Fernandes Cerqueira.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – O Agente do MP junto do TAF de Braga, não se conformando com a sentença da Mma. Juíza daquele tribunal que julgou procedente, no que respeita às dívidas exequendas dos processos de execu-

ção identificados de 1 a 15 da matéria de facto, declarando as mesmas prescritas, a oposição deduzida por Maria Cândida Ferreira Gomes Moreira Fernandes, na qualidade de cabeça de casal na herança aberta por óbito de Vasco de Azevedo Fernandes Cerqueira, contra a execução fiscal originariamente instaurada contra a sociedade Tecnocer – Indústria de Comércio Metalomecânica, Lda., por dívidas à segurança social dos anos de 1991 a 1998, no montante global de 4.519.362$00, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

I. As dívidas exequendas respeitam a contribuições para a Segurança Social dos anos de 1991 a 1998, para cobrança das quais foram instaurados os processos identificados nos n.ºs 1 a 16 da matéria de facto;

II. Os processos executivos indicados nos factos n.ºs 10 a 15 da matéria de facto foram instaurados a 13/6/96, 11/7/96, 12/12/96, 11/9/98, 11/9/98 e 11/9/98, respectivamente. Nesses processos não foi realizada qualquer diligência desde a autuação até ao dia 2/2/2000, data em que todos eles foram apensados ao processo n.º 93/101217.7;

III. 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 28/84, de 14/8);

IV. De acordo com o disposto no art.º 34.º, n.º 2 do CPT, norma que se encontrava então em vigor, o prazo de prescrição conta-se a partir do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial;

V. 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 dito preceito legal;

VI. Por isso, o efeito da interrupção cessou um ano após a instauração, ou seja, nos processos indicados nos factos 10 a 15 da matéria de facto cessou nas datas seguintes: 13/6/97, 11/7/97, 12/12/97, 11/9/99, 11/9/99 e 11/9/99, respectivamente. A partir destas datas o prazo de prescrição voltou a correr;

VII. Por isso, à data em que foi proferida a douta sentença recorrida, apenas se encontravam prescritas as obrigações tributárias dos processos identificados nos n.ºs 1 a 9 da matéria de facto, não se encontrando ainda prescritas as obrigações dos processos indicados nos n.ºs 10 a 15;

VIII. A Mma. Juíza *a quo* considerou prescritas as dívidas exequendas indicadas nos factos n.ºs 1 a 15, nos termos do disposto no art.º 63.º, n.º 2 da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, que fixou o prazo de prescrição em cinco anos, conjugado com o disposto no art.º 34.º do CPT;

IX. Nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 5.º do DL n.º 398/98, de 17/12, havendo sucessão de regimes de prescrição, aplica-se o disposto no art.º 297.º, n.º 1, do C. Civil, do qual resulta que o novo prazo de prescrição de cinco anos fixado na Lei n.º 17/2000, aplica-se aos que já estiverem em curso, mas só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, ou seja, desde **5/2/2001**. E do mesmo preceito resulta que a lei antiga apenas se aplica se de acordo com ela faltar menos tempo para o prazo se completar;

X. Ora, quando entrou em vigor a Lei 17/2000, para se completar o prazo de prescrição, relativamente aos processos já referidos (10 a 15 da matéria de facto) faltava mais tempo de acordo com a lei antiga do que de acordo com a lei nova. Logo, no caso dos autos e no que se refere aos ditos processos, aplica-se o prazo de prescrição previsto na nova lei, o qual se conta a partir da entrada em vigor dessa nova lei;

XI. Além disso, esse novo prazo de prescrição de cinco anos, porque se trata de uma lei especial relativa às contribuições para a Segurança Social, encontra-se sujeito ao novo regime de interrupção nele previsto, razão pela qual com a citação da oponente a **06.05.2001**, tal prazo interrompeu-se, de acordo com o disposto no n.º 3 do art.º 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto;

XII. Tal interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente e o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo, nos termos dos art.ºs 326.º, n.º 1 e 327.º, n.º 1 do C. Civil;

XIII. Logo, quando foi proferida a douta sentença, (bem como na presente data), não se encontravam prescritas as dívidas exequendas dos processos identificados nos n.ºs 10 a 15 da matéria de facto, de acordo com a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto;

XIV. De qualquer modo, a dívida do processo n.º 98/102394.2, instaurado a 11/9/98, para cobrança de contribuições de 1997, não se encontra prescrita mesmo que se entenda que se continua a aplicar a lei antiga (DL n.º 103/80, de 9/5). Isto porque, contabilizando o tempo decorrido desde um ano após a instauração do processo – **11/9/99** – acrescido do que decorreu até à autuação, ainda não prescreveu pelos motivos já referidos nas conclusões VIII a XI;

XV. Decidindo como decidiu, a Mma. Juíza *a quo* não aplicou, como devia, o disposto no n.º 3 do art.º 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, e fez errada aplicação das normas legais referidas nestas conclusões.

Pelo que, revogando a douta sentença recorrida e julgando a oposição também improcedente no que toca às dívidas dos processos indicados nos n.ºs 10 a 15 da matéria de facto, por não se ter consumado a prescrição, **Vossas Excelências** farão, agora como sempre, a costumada **Justiça.**

Não foram apresentadas contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se fixada a seguinte factualidade:

1- Em 04 de Maio de 1993, foi instaurada a execução fiscal n.º 3425-93/101217.17, contra a executada originária por dívidas à Segurança Social dos anos de 1991 e 1992, na importância de 425.588$00 – cfr. fls. 2 a 4 da execução apensa.

2- Em 01.06.1993 foi instaurada a execução fiscal n.º 101813.2 por dívidas à Segurança Social do ano de 1992 – cfr. fls. 33 e 34 da execução apensa.

3- Em 26.11.1993 foi instaurada a execução fiscal n.º 103735.8 por dívidas à Segurança Social do ano de 1993 – cfr. fls. 36 e 37 da execução apensa.

4- Em 04.07.1994 foi instaurada a execução fiscal n.º 101927.9 por dívidas à Segurança Social do ano de 1993 – cfr. fls. 40 a 43 da execução apensa.

5- Em 27.10.1994 foi instaurada a execução fiscal n.º 102654.2 por dívidas à Segurança Social do ano de 1993 – cfr. fls. 46 a 49 da execução apensa.

6- Em 01.03.1995 foi instaurada a execução fiscal n.º 100456.5 por dívidas à Segurança Social do ano de 1993 – cfr. fls. 52 a 55 da execução apensa.

7- Em 21.04.1995 foi instaurada a execução fiscal n.º 100766.1 por dívidas à Segurança Social do ano de 1994 – cfr. fls. 58 a 61 da execução apensa.

8- Em 05.07.1995 foi instaurada a execução fiscal n.º 102014.5 por dívidas à Segurança Social do ano de 1994 – cfr. fls. 64 e 65 da execução apensa.

9- Em 07.02.1996 foi instaurada a execução fiscal n.º 100193.0 por dívidas à Segurança Social do ano de 1994 – cfr. fls. 68 a 71 da execução apensa.

10- Em 13.06.1996 foi instaurada a execução fiscal n.º 101304.1 por dívidas à Segurança Social do ano de 1995 – cfr. fls. 74 a 77 da execução apensa.

11- Em 11.07.1996 foi instaurada a execução fiscal n.º 101522.2 por dívidas à Segurança Social do ano de 1995 – cfr. fls. 80 a 83 da execução apensa.

12- Em 12.12.1996 foi instaurada a execução fiscal n.º 103132.5 por dívidas à Segurança Social do ano de 1995 – cfr. fls. 86 e 87 da execução apensa.

13- Em 11.09.1998 foi instaurada a execução fiscal n.º 102392.6 por dívidas à Segurança Social do ano de 1995 – cfr. fls. 90 e 91 da execução apensa.

14- Em 11.09.1998 foi instaurada a execução fiscal n.º 102393.4 por dívidas à Segurança Social do ano de 1996 – cfr. fls. 94 e 95 da execução apensa.

15- Em 11.09.1998 foi instaurada a execução fiscal n.º 102394.2 por dívidas à Segurança Social do ano de 1997 – cfr. fls. 98 e 99 da execução apensa.

16- Em 11.10.1999 foi instaurada a execução fiscal n.º 102304.7 por dívidas à Segurança Social dos anos de 1997 e 1998 – cfr. fls. 102 e 103 da execução apensa.

17- Em 02.02.2000 foram apensados os processos de execução fiscal acima identificados de 2 a 16 à execução fiscal identificada em 1 -, cfr. fls. 5 da execução apensa e que aqui se dá por reproduzida.

18- Em 22.02.2000 foi lavrado o auto de penhora constante de fls. 88 dos presentes autos e que aqui se dá por reproduzida.

19- Em 22.02.2000 foi pelo Serviço de Finanças de Braga 2 prestada a informação que foi efectuada a penhora de todos os bens conhecidos à executada originária à ordem dos processos de execução 91/100388.7 e 100805.6, cfr. fls. 7 da execução apensa e que aqui se dá por reproduzida.

20- Em 01.06.2000, foi proferido pelo Exmo. Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Braga 2 o projecto de reversão na pessoa da cabeça de casal, Maria Cândida F. G. M. Fernandes Cerqueira, nos termos constantes de fls. 8 e 9 da execução apensa e que aqui se dão por reproduzidas.

21- A ora oponente foi notificada em 09.06.2000 do projecto de reversão identificado em 19 - e para no prazo de 10 dias exercer o seu direito de audição, conforme fls. 10 e 11 da execução apensa.

22- Em 19.06.2000 a ora oponente apresentou a sua defesa, cfr. fls. 13 a 15 da execução apensa e que aqui se dão por reproduzidas.

23- Em 31.05.2001 foi proferido o despacho de reversão, cfr. fls. 17 da execução apensa e que aqui se dá por reproduzida.

24- A ora oponente foi citada para proceder ao pagamento da dívida exequenda em 06.05.2001, cfr. fls. 19 e 20 da execução apensa e que aqui se dá por reproduzida.

25- Por carta datada de 24.07.2001, foi a ora oponente notificada para apresentar garantia na importância de Esc. 11.412.501$00, cfr. fls. 23 da execução apensa.

26- A presente oposição foi apresentada em 05.07.2001 no serviço de Finanças de Braga 2.

III – Vem o presente recurso interposto do segmento da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Braga que julgou procedente a oposição deduzida por Maria Cândida Ferreira Gomes Moreira

Fernandes, na qualidade de cabeça de casal na herança aberta por óbito de Vasco de Azevedo Fernandes Cerqueira, contra as execuções fiscais identificadas de 10 a 15 da matéria de facto, contra si revertidas e referentes a dívidas de contribuições para a Segurança Social dos anos de 1995 a 1997, com o fundamento de que se verificava a prescrição das dívidas exequendas.

Vejamos. As dívidas exequendas em causa referem-se a dívidas de contribuições para a Segurança Social dos anos de 1995 a 1997.

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 53º, 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 1/1/1996, 1/1/1997 e 1/1/1998 quanto às dívidas de 1995, 1996 e 1997, respectivamente, interrompendo-se o mesmo se entretanto ocorresse algum facto interruptivo previsto no citado preceito.

Tendo os processos executivos indicados nos n.ºs 10 a 15 da matéria de facto sido instaurados em 13/6/1996, 11/7/1996, 12/12/1996, e 11/9/1998, respectivamente, com vista à cobrança das referidas dívidas, e sendo, de harmonia com o disposto no 3.º do artigo 34.º do Código de Processo Tributário, a instauração da execução fiscal causa ou factor interruptivo, impeditivo do decurso do prazo de prescrição, este foi nessas datas interrompido, só cessando esse efeito se os referidos processos estivessem parados por facto não imputável à contribuinte durante mais de um ano.

E se, de acordo com o probatório fixado, nesses processos não foi realizada qualquer diligência desde a sua autuação até ao dia 2/2/2000, data em que os mesmos foram apensados ao processo indicado no n.º 1 da matéria de facto, tal significa que o prazo de prescrição só voltou a correr a partir de 13/6/1997, 11/7/97 e 12/12/98, quanto às dívidas dos processos indicados nos n.ºs 10 a 12 do probatório, e voltaria a correr em 11/9/99 para as restantes.

Razão por que à data em que entrou em vigor a Lei 17/2000, de 14 de Agosto, 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.

Diligências administrativas, para este efeito, serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da

dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide).

E, de acordo com o probatório, não há dúvida que no processo de execução fiscal foram praticados actos pela administração tributária de que foi dado conhecimento à devedora, designadamente a notificação para ela exercer o direito de audição na sequência da reversão ordenada, a qual ocorreu a 9/6/2000 (v. ponto 21 do probatório), ou seja, antes de completado o prazo de prescrição que ocorreria, como vimos supra, em 6/2/2006.

Facto esse que interrompeu, pois, o prazo de prescrição, e que tem naturalmente o seu efeito interruptivo próprio de eliminar para a prescrição o tempo anteriormente decorrido e obstar ao decurso do prazo de prescrição até ao termo do processo ou até à paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

E, assim sendo, é evidente que relativamente a estas dívidas não ocorreu ainda a prescrição.

Razão por que o segmento da decisão recorrida que julgou a oposição procedente, por se mostrarem prescritas tais dívidas, se não possa, pois, 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, assim, a decisão recorrida no segmento em que considerou prescritas as dívidas de 1995, 1996 e 1997, referentes aos processos de execução fiscal indicados nos n.ºs 10 a 15 da matéria de facto, e, em consequência, julgar nesta parte improcedente a oposição deduzida.

Custas pela recorrida, apenas na 1.ª instância.

Lisboa, 6 de Novembro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Miranda de Pacheco — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 12 de Novembro de 2008.

Assunto:

IRC. Subcapitalização. Evasão fiscal. Direito Comunitário. Distinção arbitrária. Liberdade de estabelecimento e de circulação de capitais.

Sumário:

I — A subcapitalização correspondente a um recurso excessivo a capitais de terceiros face aos capitais próprios como forma de financiamento das sociedades.

II — A subcapitalização tem sido crescentemente encarada como possível forma de evasão fiscal que a lei pretende limitar, dadas as suas consequências em termos de redução das receitas fiscais.

III — O artigo 57.º-C do Código do IRC, na redacção da Lei n.º 5/96, de 29 de Janeiro – estabelecendo uma distinção arbitrária entre entidades residentes e entidades não residentes no território português, para efeitos da dedução de juros de empréstimos celebrados pela sociedade –, afronta nomeadamente os princípios da liberdade de estabelecimento e de circulação de capitais reconhecidos nos artigos 43.º e 56.º do Tratado da Comunidade Europeia.

IV — Como assim, o despacho administrativo fundamentado na redacção do dito artigo 57.º-C do Código do IRC padece de ilegalidade determinante da sua anulação.

Processo n.º 281-08-30.
Recorrente: Turbogás – Produtora Energética, SA.
Recorrido: Subdirector Geral dos Impostos.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 "TURBOGÁS, Produtora Energética, S.A." vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que decidiu «negar provimento ao recurso, mantendo o acto impugnado» no «recurso contencioso do despacho de 23 de Setembro de 2003, do Exmo. Senhor Subdirector-

-Geral dos Impostos, alegadamente proferido por subdelegação, que indeferiu a prova apresentada pela recorrente, ao abrigo do art. 57º-C do Cód. do IRC, actual art. 61º do mesmo diploma legal».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

a) O requerimento previsto no art. 57º-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 pela Administração Fiscal pelo princípio da celeridade, hoje previsto no art. 55º da LGT, e 10º 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. 57º da LGT e no art. 71º 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. 57º-C, n.º 7º 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. 57º-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 103º 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. 2º 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. 266º da CRP);

m) A actividade da Administração Fiscal em particular, são ainda aplicáveis os princípios da prossecução do interesse público, da celeridade e colaboração com o contribuinte (arts. 4º, 5º e 10º do CPA, e 55º e 59º 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 seis longos anos para se pronunciar 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. 57º-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 334º 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. 57º-C do CIRC, violam o direito comunitário;

t) De acordo com o artigo 8º, 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 vem reconhecendo, de forma constante, o primado do direito comunitário ou do direito convencional sobre o direito interno (neste sentido, Ac. do S.T.A. de 5-7-1995 (R. 18 904) *in* Bol. da D.G.C.I. (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 acatamento do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias é imposto pelo artigo 5º, do Tratado de Roma. (Acs. Dout. do STA, 447, 378 Ac. do S.T.A. (T.P.) de 11-11-1998);

z) O STA proferiu igualmente decisão no sentido de o reenvio prejudicial ao abrigo do artigo 177º, actual artigo 234º, 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. 6º do Tratado de Roma que instituiu a Comunidade Europeia (actual art. 12º, por força do Tratado de Amsterdão), face ao art. 61º 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 58º do Tratado de Roma, actual artigo 48º por força do Tratado de Amsterdão);

cc) O art. 73º-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 52º do Tratado de Roma (Actual artigo 48º por força do Tratado de Amsterdão);

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. 1-273), o caso Commerzbank, de 1993 e o caso Haliburton Serilces 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-membro têm inteira aplicação no caso do actual artigo 61º do CIRC, norma que incide unicamente sobre entidades não residentes, descriminando, 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-membro;

ii) Assim, o endividamento privilegiado considerado excessivo, à luz do disposto no art. 61º 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. 57º-C (actual 61º 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-Hohorst (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. 43º 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 57º-C (bem como o art. 61º) 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 57º-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 nºs 4 e 5 do artigo 24º 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 57º-C do CIRC viola frontalmente a disposição do artigo 24º, n.º 4, da convenção Modelo da OCDE;

uu) Por sua vez, o n.º 5 do mesmo artigo 24º 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 57º-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. 62/2000, de 12.07.2000 e Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 179, págs. 381 e segs., artigo 26, n.ºs 3 e 4 (Holanda) e 25º, 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. 57º-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. 8º da CRP;

ccc) Ainda que se entendesse que a norma do art. 57º-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. 57º-C, bem como das disposições indicadas do Tratado de Roma, designadamente, art. 5, sobre o dever de acatamento dos acórdãos do TJCE, art. 6º, sobre a não discriminação em razão da nacionalidade, e art. 52º, sobre o direito de estabelecimento.

Termos em que, com o douto suprimento de Vossas Excelências a quanto alegado, deve ser dado provimento ao presente recurso e revogada a decisão recorrida.

1.3 A entidade recorrida contra-alegou, concluindo que «deve ser negado provimento ao recurso jurisdicional mantendo-se a sentença recorrida com todas as legais consequências».

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Os fundamentos do recurso são os seguintes: abuso de direito pela Administração Fiscal (conclusões a a r); violação de direito comunitário na aplicação do artº 57º C do CIRC (conclusões s a oo); violação de uma convenção para evitar a dupla tributação na aplicação da mesma norma (conclusões pp a bbb);

Não ocorre o alegado abuso de direito pelas razões judiciosas do Mmo juiz "a quo", sendo certo que, no caso, a Recorrente não podia presumir o deferimento do que requerera, mas, pelo contrário, haveria de presumir o seu indeferimento (artº 57º da LGT).

E se a Recorrente tivesse atacado o acto silente não teria necessidade de alegar, agora e sem êxito, abuso de direito por parte da Administração.

O artº 57º-C (actual 61º) do CIRC não viola nem as normas comunitárias elencadas pela recorrente, nem a "Convenção entre a República Portuguesa e o Reino dos Países Baixos para evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de imposto sobre o rendimento e o Capital", de 1999, pelas razões aduzidas na sentença recorrida e nas alegações, digo, e nas contra-alegações, sendo de salientar ademais, que não há ainda, na União Europeia, regulamentação harmonizada sobre subcapitalização e, por outro lado, que aquela Convenção não pode impedir Portugal de aplicar as regras sobre subcapitalização prevista na nossa legislação (cfr. o protocolo que integra aquela convenção referido no art.º 23º da resposta de fls. 114 e segs).

Se a Recorrente tivesse realizado oportunamente a totalidade do seu capital social teria satisfeito as suas necessidades financeiras sem os encargos em causa e não se veria na necessidade de alegar, agora e sem êxito, que o artº 57º do CIRC viola normas de tratados que obrigam Portugal.

O mesmo se diga quanto à prova que não logrou fazer sobre a necessidade de se endividar perante aqueles seus accionistas não residentes.

Improcedendo todos os fundamentos do recurso, este 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 – ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra, em caso de resposta negativa a esta – é a de saber se o despacho em causa, do Subdirector-Geral dos Impostos, de 23-9-2003, a indeferir a prova apresentada pela recorrente, ao abrigo do artigo 57.º-C do Código do IRC, actual artigo 61.º do mesmo diploma legal, viola, ou não, a ordem jurídica da Comunidade Europeia, mormente as normas concernentes à liberdade de estabelecimento e à liberdade de circulação de capitais, consagradas nos artigos 43.º e 56.º do Tratado da Comunidade Europeia.

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

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, S.A. 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, S.A, Portuga10%, Siemens A.G., Alemanha, 10%, Carteira Conjunta- SGPS, Portugal, 35%, HLC- Eng. e Gestão de Projectos, S.A., 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, S.A..

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 contratual 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:

j) 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, S.A., de venda de energia eléctrica com a REN - Rede Eléctrica Nacional, S.A., de construção da central e da sua operação;

k) A constituição da Turbogás - Produtora Energética, S.A., assinatura dos referidos contratos e início da construção da Central Eléctrica de Ciclo Combinado da Tapada do Outeiro;

l) A obtenção do financiamento bancário necessário à construção da Central da Tapada do Outeiro.

m) A disponibilização dos empréstimos pelos bancos ocorreu em 5 de Dezembro de 1996;

n) Na fase anterior à constituição da sociedade, os custos do projecto foram cobertos pelos promotores do projecto;

o) Na fase (de financiamento intercalar, ou *ínterim finance*) entre a constituição da sociedade e o início da fase de "*financial close*" na data referida supra em m), a sociedade foi financiada exclusivamente por empréstimos dos respectivos accionistas;

p) 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%;

q) Durante o *interim finance* foram contratados os serviços de aconselhamento económico, financeiro, jurídico e técnico, indispensáveis à preparação e negociação dos referidos contratos;

r) A partir de 05.12.96 foram libertados os meios financeiros contratados com os bancos;

s) A construção da central foi iniciada em Fevereiro de 1995;

t) 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;

u) 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;

v) Sendo os fundos utilizados pela sociedade remunerados à taxa de 25%;

w) Dos 20% do financiamento que cabiam aos accionistas, 18% foram realizados através de empréstimo, e 2% através de entrada para os capitais próprios da sociedade.

x) 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;

y) 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, S.A., Portugal, 10%, Siemens Power Ventures, GmbH, Alemanha, 10%, Koch Transporttechnik Gmbh, Alemanha, 5%

z) Em 30.01.1998 a recorrente dirigiu ao Director-Geral dos Impostos o seguinte requerimento:

Turbogás - Produtora Energética. S.A. (daqui em diante a Sociedade) com sede na Avenida Miguel Bombarda, n.º 36, 6º, 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 2.667.000.000500 (realizado à data em 1.858.633.025500) vem, muito respeitosamente, perante V. Exa., e ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 57º-C do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (CIRC), demonstrar que, apesar de, no ano de 1997, 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 c 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 ao ano de 1996.

Uma vez feita prova dos factos previstos no âmbito do n.º 7 do artigo 57º-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 juros suportados sejam considerados inteiramente dedutíveis para efeitos fiscais".

aa) 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;

bb) A central foi concluída em 1999.

cc) 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;

dd) A resposta ao requerimento referida em z) foi notificada á recorrente em 30.10.2003;

ee) Em 17 de Setembro de 2003 a Inspectora Tributária Principal Maria de Lurdes Matias elaborou um parecer do seguinte teor:

I – INTRODUÇÃO

TURBOGÁS - PRODUTORA ENERGÉTICA, S.A. (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 **1997**, 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 o requerimento entregue e relativo ao exercício de 1996 (bem como relativamente aos exercícios de 1998 e 1999).

II. INFORMAÇÃO DOS SERVIÇOS DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA

1. Tendo-se solicitado aos Serviços de Inspecção Tributária a análise da situação, face aos elementos apresentados pelo sujeito passivo, elaboraram os mesmos o competente relatório, do qual se extraem, em resumo, os seguintes dados:

2. Para fazer a prova a que refere o n.º 7 do art.º 57.º-C (actual n.º 6 do art.º 61.º) do CIRC, a Turbogás apresentou o mesmo parecer técnico que tinha sido enviado com o requerimento referente ao exercício de 1996.

Tal prova fora já objecto de apreciação no relatório produzido no âmbito da análise dos elementos de prova relativos aos exercícios de 1996, 1998 e 1999, no qual se concluiu que a mesma não era suficiente para demonstrar que a Turbogás podia ter obtido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas de uma entidade independente.

Isto porque não foram consultadas quaisquer instituições bancárias para o efeito e porque foi, apenas, apresentado um parecer de uma firma de consultoria de projectos de financiamento que baseia a fundamentação da aplicação de uma taxa anual de juro de 18% no perfil de risco, uma vez que o pagamento dos juros e o reembolso do capital dos accionistas só ocorrerá quando houver fundos suficientes disponíveis e são subordinados aos empréstimos bancários.

3. Por este facto, entenderam os Serviços de Inspecção Tributária que será de aplicar o disposto no n.º 1 do então art.º 57.º- C (n.º 1 do actual art.º 61.º) do CIRC aos juros de empréstimos pagos às entidades não residentes RWE Energie AG e Powergen Plc, dado 1) existirem relações especiais entre estas sociedades e a Turbogás e 2) o nível de endividamento ser superior ao rácio fixado no n.º 4 do então art.º 57.º-C (n.º 3 do actual art.º 61º) do CIRC.

4. Porém, no exercício de 1997 (tal como nos exercícios de 1996, 1998 e até Junho de 1999), todos os juros suportados pela empresa foram capitalizados, fazendo parte do custo de produção dos bens do activo imobilizado em fase de construção. Só a partir do exercício de 1999, inclusive, é que os bens entraram em funcionamento e a empresa deu início à respectiva reintegração. Daí que se eventualmente os juros pagos em 1997 forem sujeitos à limitação imposta pelo disposto no n.º 1 do art.º 61.º do CIRC (ex-art.º 57.º-C) não se poderá considerar como custo fiscalmente dedutível a parte da reintegração que corresponder aos juros suportados relativo ao endividamento em excesso.

Salientam, ainda, os Serviços que, relativamente aos exercícios de 1996, 1998 e 1999, e na sequência da análise dos requerimentos apresentados pelo sujeito passivo, foi sancionado o entendimento que, na situação em causa, será de aplicar o disposto no n.º 1 do art.º 61.º do CIRC (ex-art.º 57.º-C), devendo os mesmos proceder às correspondentes correcções ao exercício de 1999.

Tais correcções ainda não foram efectuadas, dado que aguardam a decisão superior relativamente à situação agora em análise (exercício de 1997), a qual se mostra urgente tendo em conta a aproximação da caducidade do direito à liquidação relativamente ao exercício de 1999.

III. PARECER

7. 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) do CIRC, relativamente aos juros suportados em **1997** 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.

8. Como, porém, a totalidade dos juros suportados no exercício de **1997** 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 61º) se encontra em excesso só poderá ser tributada empresa der início à amortização dos bens.

9. 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 1997**.

10. 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

11. Em 1997, 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%.

12. Existia excesso de endividamento porque o seu valor era superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital próprio.

13. As provas apresentadas pelo sujeito passivo e facultadas aos Serviços de Inspecção Tributária não foram suficientes para demonstrar que, relativamente ao exercício de 1997, podia ter sido obtido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas de uma entidade independente.

14. 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.

15. Como, porém, **no exercício de 1997**, 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, neste exercício, a quaisquer correcções.

16. A partir do exercício de 1999, inclusive, ano em que os bens entrara m 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 juro suportado e respeitante ao endividamento em excesso.

17. Refira-se, por último, que o atraso na análise do requerimento apresentado pelo sujeito passivo por parte dos Serviços de Inspecção Tributária se deveu a um extravio dos elementos que haviam sido por nós remetidos à Direcção de Finanças de Lisboa em 98.02.11, através do ofício n.º 8055.

Assim, estando só agora o processo em condições de ser despachado superiormente, e encontrando-se quase expirado o prazo de caducidade relativo ao exercício de 1999, alerta-se superiormente para a urgência do assunto. À consideração superior.

ff) Em 17.09.03 o Director de Serviços Manuel Sousa Meireles exarou, sobre esse parecer, o seguinte despacho: *Concordo, sendo de dar conhecimento da decisão à D. F. competente para efeitos de eventuais correcções ao exercício de 1999 e seguintes.* À consideração superior.

gg) Em 18.09.03 o Subdirector-Geral dos Impostos exarou o seguinte despacho:

Concordo, sendo de salientar que o prazo de caducidade ocorrerá em 31.12.03 no que diz respeito ao exercício de 1999. À consideração superior.

hh) Em 23.09.03 o Director-Geral dos Impostos exarou o seguinte despacho: *Concordo.*

ii) A recorrente foi alvo de acção de inspecção externa ao exercício de 1999, que decorreu em cumprimento das ordens de serviço n.º 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. 81 a fls. 102 dos autos, se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

jj) Concluído o procedimento de inspecção, e na sequência do mesmo, foi proferido o despacho fotocopiado a fls. 80 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.

2.2 Sob a epígrafe "*Subcapitalização*", dispõe o artigo 61.º do Código do IRC [correspondente ao artigo 57.º-C, na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho], 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 neste artigo, for excessivo, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável*» [n.º 1]; «*Considera-se que existem relações especiais entre o sujeito passivo e uma entidade não residente quando:* a) *A entidade não residente detenha uma participação directa ou indirecta no capital do sujeito passivo de, pelo menos, 25%;* b) *A entidade não residente, sem atingir esse nível de participação, exerça, de facto, uma influência significativa na gestão;* c) *A entidade não residente e o sujeito passivo estejam sob o controlo da mesma entidade, nomeadamente em virtude de por esta serem participados directa ou indirectamente*» [n.º 2]; «*É equiparada à existência de relações especiais para efeitos da aplicação do n.º 1 a situação de endividamento do sujeito passivo para com um terceiro não residente em território português, em que tenha havido prestação de aval ou garantia por parte de uma das entidades referidas no número anterior*» [n.º 3]: «*Existe excesso de endividamento quando o valor das dívidas em relação a cada uma das entidades referidas no n.º 2, com referência a qualquer data do período de tributação, seja superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital próprio do sujeito passivo*» [n.º 4]; «*Para o cálculo do endividamento são consideradas todas as formas de crédito, em numerário ou em espécie, qualquer que seja o tipo de remuneração acordada, concedido pelas entidades mencionadas no n.º 2, incluindo os créditos resultantes de operações comerciais, quando decorridos mais de seis meses após a data do respectivo vencimento*» [n.º 5]; «*Para o cálculo do capital próprio adiciona-se o capital social subs-*

crito e realizado com as demais rubricas como tal qualificadas pela regulamentação contabilística em vigor, excepto as que traduzem mais-valias ou menos-valias potenciais ou latentes, designadamente as resultantes de reavaliações não autorizadas por diploma fiscal ou da aplicação do método da equivalência patrimonial» [n.º 6]; «*Não será aplicável o disposto no n.º 1 se, encontrando-se excedido o coeficiente estabelecido no n.º 4, o sujeito passivo demonstrar, tendo em conta o tipo de actividade, o sector em que se insere, a dimensão das empresas e outros critérios pertinentes, que podia ter obtido o mesmo nível do endividamento e em condições análogas de uma entidade independente*» [n.º 7].

O fenómeno da subcapitalização, correspondente a um recurso excessivo a capitais de terceiros face aos capitais próprios como forma de financiamento das sociedades, tem sido crescentemente encarado pelas autoridades fiscais como uma forma de evasão fiscal que urge limitar, dadas as suas consequências em termos de redução das receitas fiscais. As autoridades fiscais, com o objectivo de combate à evasão fiscal internacional e de limitação da erosão das receitas fiscais daí resultante, adoptam regras de limitação da dedução dos juros de empréstimos, chegando, nalguns casos, a proceder à assimilação dos juros em dividendos. Na prossecução desse objectivo, o artigo 57.º-C do Código do IRC limita a dedução de juros no caso de ser ultrapassado um determinado coeficiente de endividamento. Esta norma desincentiva os não residentes de investirem em Portugal e de financiarem actividades económicas em Portugal, na medida em que discrimina os não residentes face aos residentes em território português. A integração de Portugal num mercado caracterizado pela livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais, bem como pela liberdade de estabelecimento, implica a apreciação da regulamentação portuguesa sobre a subcapitalização face ao direito comunitário. O artigo 57.º-C do Código do IRC é uma medida discriminatória, sem justificação objectiva, que estabelece obstáculos à livre circulação de capitais, à livre prestação de serviços e à liberdade de estabelecimento. O direito tributário português distingue, para efeitos da dedução de juros de empréstimos celebrados pela sociedade, entre entidades residentes e entidades não residentes no território português. 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. Assim, o endividamento privilegiado considerado excessivo, à luz do disposto no artigo 57.º-C do Código do IRC, 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. 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 de lucros distribuídos; no entanto, apenas as entidades não residentes ficam sujeitas ao disposto no artigo 57.º-C do Código do IRC. No entanto, o direito tributário português não distingue, para efeitos da determinação do rendimento tributável em IRC, entre sociedades com sócios residentes e sociedades com sócios não residentes em Portugal. Por este motivo, não existe qualquer diferença objectiva entre as posições destas categorias de contribuintes que justifique tal tratamento diferenciado em sede de subcapitalização, o qual constitui um desincentivo ao investimento por não residentes em Portugal, bem como ao financiamento por mutuantes não residentes de actividades em Portugal. Acresce que, em virtude da jurisprudência Biehl, o risco de evasão fiscal não pode ser invocado de forma a permitir uma medida discriminatória, que crie obstáculos ao exercício de uma liberdade de circulação prevista no Tratado. Em suma, a jurisprudência comunitária está suficientemente consolidada para se poder afirmar que o disposto no artigo 57.º-C do Código do IRC viola o direito comunitário, constituindo uma discriminação arbitrária ao direito de estabelecimento, à livre circulação de capitais e à prestação de serviços – cf. Patrícia Noiret Silveira da Cunha, *Subcapitalização no Direito Português* <u>*in*</u> Estudos de Homenagem ao professor Doutor Pedro Soares Martinez, pp. 537 a 540.

A questão de saber se o artigo 61.º (antigo artigo 57.º-C) do Código do IRC viola, ou não, a ordem jurídica da Comunidade Europeia, foi já encarada no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 4-6-2008, proferido no recurso n.º 275/08, onde se explanou como segue.

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 citado 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.

Com efeito, o artigo 57.º-C do Código do IRC, actual artigo 61.º do mesmo diploma, ao estabelecer que os juros suportados não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável quando o endividamento de um sujeito passivo for excessivo para com «entidade não residente em território português», desincentiva injustificadamente as empresas portuguesas a financiar-se perante entidades não residentes. E, assim, as empresas portuguesas, para evitar a impossibilidade de abatimento dos juros excessivos, tenderão a procurar financiar-se perante entidades portuguesas. Nesta medida, são violados os princípios da livre circulação de capitais e livre prestação de serviços no âmbito da União Europeia, pois, por força de tal regime legal, as entidades financiadoras portuguesas terão mais oportunidades de efectuar financiamentos, obtendo os proventos inerentes, do que as entidades financiadoras comunitárias não residentes.

2.3 No caso *sub judicio*, o despacho em causa do Subdirector-Geral dos Impostos, de 23-9-2003, indeferiu a prova apresentada pela recorrente, ao abrigo do artigo 57.º-C do Código do IRC, actual artigo 61.º do mesmo diploma legal, relativamente ao endividamento da ora recorrente para com "RWE Energie AG" e "Powergen Plc", entidades não residentes em território português, e que detinham uma participação no capital social daquela igual ou superior a 25%, sob a alegação que a ora recorrente não

tinha demonstrado que podia ter obtido de uma entidade independente o mesmo nível de endividamento e em condições análogas.

Mas – como decorre do que se deixou exarado supra no ponto 2.2 e seguindo mormente o douto acórdão que aí se cita –, diremos que o despacho em causa assenta em fundamento de direito (o artigo 57.º-C do Código do IRC, actual artigo 61.º do mesmo diploma) que afronta directamente a ordem jurídica da Comunidade Europeia, mormente as normas concernentes à liberdade de estabelecimento e à liberdade de circulação de capitais, consagradas nos artigos 43.º e 56.º do Tratado da Comunidade Europeia.

Razão por que, não tendo laborado neste entendimento, deve ser revogada a sentença recorrida.

E, então, em jeito de conclusão, havemos de dizer que a *subcapitalização* correspondente a um recurso excessivo a capitais de terceiros face aos capitais próprios como forma de financiamento das sociedades.

A subcapitalização tem sido crescentemente encarada como *possível forma de evasão fiscal* que a lei pretende limitar, dadas as suas consequências em termos de redução das receitas fiscais.

O artigo 57.º-C do Código do IRC, na redacção da Lei n.º 5/96, de 29 de Janeiro – estabelecendo uma *distinção arbitrária* entre entidades residentes e entidades não residentes no território português, para efeitos da dedução de juros de empréstimos celebrados pela sociedade –, afronta nomeadamente os princípios da *liberdade de estabelecimento* e de *circulação de capitais* reconhecidos nos artigos 43.º e 56.º do Tratado da Comunidade Europeia.

Como assim, o *despacho administrativo* fundamentado na redacção do dito artigo 57.º-C do Código do IRC padece de ilegalidade determinante da sua *anulação*.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, dando-se provimento ao recurso contencioso e anulando-se o despacho contenciosamente recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Novembro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Miranda de Pacheco* — *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 12 de Novembro de 2008.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Falta de fixação da matéria de facto. Nulidade da sentença.

Sumário:

I — De harmonia com o disposto nos artºs 123º, n.º 2 do CPPT e 659º, n.º 2 do CPC, o juiz deve discriminar na sentença os factos que considera provados, fundamentando as decisões.

II — Na ausência do elenco probatório, fica o juiz desprovido da possibilidade de aplicar, definitivamente, o "regime jurídico que julgue adequado" (cfr. artº 729º, n.º 1 do CPC).

III — Pelo que e perante esta insuficiência, deve ser anulada a sentença e proferida uma nova em que se especifique os factos que considere provados, bem como os não provados.

Processo n.º 462/08-30.
Recorrente: Banco Popular Portugal, SA.
Recorrido: CEGM – Sociedade de Construções LDA e outros.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Banco Popular Portugal, SA, melhor identificado nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que graduou os créditos reclamados pela ordem que da mesma consta, vem dela interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. Vem o presente recurso interposto da douta sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, em 07/02/2008, de fls.161 a 171, que, de acordo com o nosso entendimento, procedeu à graduação de forma incorrecta dos créditos reclamados;

2. Com efeito, foi o crédito reclamado pelo Banco Nacional de Crédito, S.A., ora Agravante, graduado em quinto lugar, a seguir ao crédito reclamado por Adão Alberto Azevedo e aos créditos exequendos de IVA e reclamados de IRC e aos créditos reclamados de CA, pela Fazenda Nacional e respectivos juros moratórios;

3. O Banco recorrente, apresentou reclamação de créditos no montante de € 315.917,97, por hipoteca registada a favor do banco recorrente, sobre o prédio urbano penhorado à ordem da execução fiscal em epígrafe;

4. Ora, porque 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 - cfr. n.º 1 do art. 686º do Código Civil,

5. Jamais o crédito do reclamante Adão Alberto Azevedo, garantido pela penhora posteriormente registada, sobre o prédio acima melhor identificado, podia ser graduado à frente do crédito hipotecário e privilegiado da ora agravante;

6. Por outra banda, os créditos de natureza fiscal beneficiam dos privilégios creditórios previstos no Código Civil.

7. Nos termos da lei, o privilégio creditório consiste na faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito concede a certos credores de serem pagos com preferência a outros (art. 733º e segs. do C.C.).

8. Efectivamente, o crédito exequendo de IVA goza apenas de privilégio mobiliário geral, de acordo com o estipulado no artigo 736º do Código Civil, não podendo, pois, ser aqui graduado nem pago pelo produto da venda do imóvel em apreço;

9. Pese embora, o crédito reclamado de IRC goze, face ao preceituado no art. 108º do CIRC, de privilégio mobiliário geral e imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data do penhora,

10. Todavia, tal interpretação, no sentido de conferir à Fazenda Nacional um direito real de garantia, dotado de sequela e prevalência, sobre todos os imóveis existentes no património da entidade devedora, oponível, independentemente de registo, a quem adquira e registe hipoteca sobre os mesmos bens, à luz da orientação acolhida pelo Tribunal Constitucional (*vide, inter alia*, Ac. n.º 109/2 e Ac. n.º 363/02), viola, em termos intoleráveis, o princípio da confiança inerente a um Estado de direito democrático;

11. Direito esse que o banco não conhecia nem lhe era possível conhecer - atento o sigilo fiscal - e produz o esvaziamento de um direito real (hipoteca) que se traduz numa clara ofensa dos direitos patrimoniais da Recorrente;

12. À certeza do direito repugnam os direitos reais de garantia ocultos, ou seja, que não são levados ao registo;

13. A credora hipotecária, ora agravante, não pode sofrer a ofensa dos seus interesses e direitos patrimoniais legitimamente constituídos e registados face à existência de outros direitos da Fazenda Nacional que não foram objecto de registo;

14. O registo predial tem por fim a segurança e protecção dos particulares, permitindo-lhes o conhecimento de todos os ónus e incidentes sobre os imóveis que possam ser objecto de negócios jurídicos;

15. O Tribunal Constitucional no seu Acórdão n.º 362/2002, publicado no Diário da República, 1ª Série-A, de 16 de Outubro de 2002, declarou a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma constante, na versão primitiva, do artigo 104º do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A//88, de 30 de Novembro e, hoje, na numeração resultante do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 2 de Julho, do seu artigo 111º, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nele conferido à Fazenda Nacional prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751º do Código Civil;

16. Os argumentos aduzidos no douto acórdão do Tribunal Constitucional são aplicáveis, *mutatis mutandis*, à presente situação, pois se ali está em causa o artigo 104º do CIRS (actual 111º), aqui questiona-se o artigo 93º do CIRC (actual 108º).

17. No que tange aos créditos reclamados de CA e respectivos juros, graduados em primeiro lugar, tais créditos só gozam de privilégio imobiliário especial, de acordo com o art. 744º do CC, se inscritos para cobrança no ano corrente à data da penhora e nos dois anos anteriores.

18. Com efeito, considerando que a penhora do prédio urbano supra identificado foi registada em 12/11/2004, tais créditos por dividas de CA e respectivos juros, referentes aos anos de 2001 e 2002, não se situam dentro do limite temporal previsto no artigo citado, não gozando pois, do aludido privilégio imobiliário especial.

19. Face ao exposto e por força do preceituado no art. 686º do Código Civil, o crédito hipotecário reclamado pelo BNC — Banco Nacional de Crédito, S.A., ora Agravante, deveria ter sido graduado antes do crédito de Adão Alberto Azevedo, do crédito exequendo de IVA, do crédito reclamado de IRC, do crédito reclamado de CA e, bem assim, respectivos juros.

20. Apenas precedido, na ordem de graduação, do crédito relativo a IMI, reclamado pela Fazenda Nacional, referente aos anos de 2003 e 2004 que goza de privilégio imobiliário especial nos termos do art. 744º n.º 1 do CC *ex vi* art. 122º do CIMI.

21. Assim, ao não serem dessa forma graduados os créditos, o tribunal "a quo" incorreu em erro de direito na interpretação e aplicação das normas constantes nos artigos 686º e ss, 733º, 736º, 744º n.º 1, e 822º, n.º 1 todos do Código Civil e art. 108º do CIRC e, bem assim, de Jurisprudência obrigatória do Tribunal Constitucional (Ac. 109/2002)

Não houve contra-alegações.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido parcial provimento ao recurso, "porque o Recorrente decai em parte dos créditos de Contribuição Autárquica".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A decisão sob recurso julgou verificados os créditos reclamados e exequendos, procedendo à sua graduação da seguinte forma:

1- Os créditos reclamados relativos a C.A. e respectivos Juros de Mora.

2- Os créditos reclamados de IMI e respectivos Juros de Mora.

3- Os créditos exequendos de IVA e reclamados de IRC e respectivos Juros de Mora.

4- O crédito de Adão Alberto Azevedo.

5- O crédito do Banco Popular Portugal, S.A.

6- O crédito de Florêncio Augusto Chagas, S.A.

7- Os créditos exequendos de IRC e IRS e respectivos Juros de Mora.

8- Os créditos exequendos de Coimas e Despesas e respectivos Juros de Mora.

De harmonia com o disposto nos artºs 123º, n.º 2 do CPPT e 659º, n.º 2 do CPC, o juiz deve discriminar na sentença os factos que considera provados, fundamentando as decisões.

Da análise da decisão recorrida, ressalta à evidência que o Mmº Juiz decidiu sem que tivesse suportado essa sua decisão em quaisquer factos dados como provados, nenhum elenco probatório referido à realidade fixou que servisse de fundamento à sua decisão de direito, sendo certo que, na sua motivação do recurso, o recorrente questiona matéria de facto.

Ora, na ausência desse bloco, fica o Mmº Juiz desprovido da possibilidade de aplicar, definitivamente, o "regime jurídico que julgue adequado" (cfr. artº 729º, n.º 1 do CPC, aqui aplicável ex vi do disposto no artº 2º, alínea e) do CPPT).

Sendo assim e perante esta insuficiência da decisão recorrida, fica este Supremo Tribunal impedido de julgar a causa e fixar com precisão o regime jurídico a aplicar (cfr. artº 730º, n.º 2 do CPC).

Como é sabido, os poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância, confinam-se apenas ao conhecimento da matéria de direito (cfr. artº 12º, n.º 4 do ETAF/2004).

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, Acs. desta Secção do STA de 14/10/99; de 24/11/99; de 29/3/00; de 18/12/02 e de 15/10/03 e Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 561, nota 7.

3 – Nestes termos, acorda-se em anular a sentença recorrida e ordenar que os autos baixem ao tribunal recorrido, a fim de ser proferida nova sentença em que se especifique os factos que considere provados, bem como os não provados, devendo dos mesmos constar qual a data de inscrição para cobrança dos créditos emergentes da contribuição autárquica.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Novembro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge Lino.*

Acórdão de 12 de Novembro de 2008.

Assunto:

SISA. Artº 37º do CPT. Parque Expo 98. Empresa Pública. Venda de terreno. Falta de fundamentação.

Sumário:

I — Não há violação do artº 37º do CPT se o juiz na sentença, ao julgar fundamentados os actos impugnados, considera que "caso a impugnante entendesse que os actos se encontravam insuficientemente fundamentados, sempre poderia ter recorrido ao mecanismo previsto no artº 37º do CPT", fazendo-o, porém, como mero obiter dictum, sem relevância na decisão.

II — A sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos Parque Expo 98 não está abrangida pelo regime jurídico previsto nos Decretos-Lei nºs 260/76 8/4 e 558/99 de 17/12, uma vez que não é empresa pública ou entidade pública empresarial.

III — Assim, tendo aquela sociedade vendido a terceiro um terreno, não poderá aplicar-se, aqui, o parágrafo 1º do artº 19º do CSISA, já que a sua razão de ser o não prevê.

IV — Estão suficientemente fundamentados os actos de avaliação e de liquidação sempre que possibilitem ao impugnante um conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram a administração a actuar como actuou.

Processo n.º 499/08-30.
Recorrente: Linha - Imobiliária e Planeamento Urbanístico, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Linha - Imobiliária e Planeamento Urbanístico, SA, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto da 2ª avaliação e liquidação adicional de Sisa e Imposto de Selo, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª A sentença recorrida enferma de erro de julgamento e viola por errada interpretação e aplicação os arts. 268º/3 da CRP, 19º/b), 21º, 81º e 82º do Código de Processo Tributário (aplicável 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 fixação do valor de avaliação do prédio e subsequente liquidação e cobrança adicional de imposto de sisa e de imposto selo.

2ª A insuficiência e obscuridade dos fundamentos que acompanham o acto de avaliação impugnado junto do Tribunal *a quo* revelam-se tanto mais evidentes quando se constata que o valor em causa é muito superior ao que havia sido atribuído pelo próprio Estado ao prédio aquando da sua venda à recorrente, como resulta da matéria de facto dada por assente na sentença recorrida, o que imporia acrescido esforço na fundamentação.

3ª Ao julgar fundamentados os actos impugnados considerando que "caso a impugnante entendesse que os actos se encontravam insuficientemente fundamentados, sempre poderia ter recorrido ao mecanismo previsto no art. 37º do CPT", a sentença recorrida viola por errada interpretação e aplicação o disposto no citado artigo 37º do CPT já que o mesmo se reporta a exigências do dever de notificação dos actos tributários, em nada interferindo com a fundamentação do acto que não pode ser corrigida por via do apontado normativo.

4ª Ao contrário do pressuposto na decisão recorrida, à data dos actos impugnados não existiam razões que autorizassem a Administração Tributária a proceder à avaliação do imóvel transaccionado e, subsequentemente, a liquidar imposto adicional ao que havia sido liquidado com base o valor declarado e correspondente ao preço da transacção, sendo certo que a liquidação adicional pressupõe que a Administração Tributária satisfaça o ónus da prova da existência de erro de facto ou de direito, ou omissão, de que tenha resultado prejuízo para o Estado (cfr. art. 111º do CIMSISSD), o que não se verifica no caso.

5ª A sentença recorrida enferma de erro de julgamento por errada interpretação e aplicação os arts. 17.º/e), 32.º, 76.º/2, do art. 121.º do CPT e arts. 371.º e 372.º do CC., pois ao contrário do entendimento expresso na recorrida sentença, à luz do princípio do respeito pelos efeitos jurídicos dos actos praticados pelos contribuintes no processo de liquidação e da presunção de verdade das declarações dos contribuintes, não podia a Fazenda Pública requerer a avaliação do prédio sem que o negócio subjacente tivesse sido declarado nulo ou anulado por simulação do preço.

6ª Ao decidir que o valor do imóvel para efeitos de sisa deverá corresponder ao valor da avaliação efectuada e não ao preço do imóvel comprado ao Estado, a sentença recorrida viola por errada interpretação e aplicação o disposto nos § 1º e § 4º do art. 19º do CIMSISSD, normativos dos quais resulta que o valor dos bens comprados ao Estado (no caso a uma entidade que integra o sector empresarial do Estado) é sempre o respectivo preço.

7ª A sentença recorrida enferma de erro de julgamento por errada interpretação e aplicação os arts. 19º § 1, e 58.º do CIMSISSD, pois ao contrário do entendimento expresso na recorrida sentença, no caso de venda de bens pelo Estado (no caso por uma entidade que integra o sector empresarial do Estado) fica expressamente afastada a possibilidade de se proceder à avaliação dos prédios.

8ª Ao contrário do entendimento expresso na sentença, os actos impugnados junto do Tribunal *a quo* violam o princípio da legalidade, previsto nos arts. 17º/a) do CPT e 266º/2 da CRP, na medida em que a Administração Tributária promoveu a (re)avaliação de um prédio, sem que a lei estabeleça em parte alguma os critérios que devem presidir a tal avaliação.

9ª A entender-se que a avaliação adoptou como critério de avaliação o valor patrimonial resultante da *aplicação do factor 15*, nos termos dos arts. 6º a 8º do D.L. n.º 442-C/88, de 30/11, os citados normativos enfermam de inconstitucionalidade orgânica, formal e material por tal matéria respeitar à incidência fiscal integrando reserva de lei da Assembleia da República (v. arts. 106º e 168º da CRP), ofendendo ainda os princípios da justiça e da proporcionalidade consagrados nos artigos 13º e 266º da CRP.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o presente recurso ser julgado procedente, "revogando-se o julgado recorrido".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1) A impugnante efectuou, em 24/07/1996, o pagamento do imposto de SISA relativo à compra a Parque Expo 98 SA da parcela (lote) de terreno para construção de Habitação, Comércio e Serviços, designado por parcela (lote) de terreno 1 05 01 do plano de pormenor n.º 1 do parque Expo 98, com área de 2468 metros quadrados, confrontando a norte com lote 105 02, sul com Av. de Berlim, nascente com lote 1 05 02 e poente com lote 1 05 02, ainda omissa na matriz predial urbana da freguesia de Santa Maria dos Olivais, tendo o pedido para sua inscrição sido apresentado em 19/04/1996. - Doc. fls. 44

2) A sociedade Parque Expo 98, SA. foi notificada do resultado da avaliação deste terreno por ofício do 14º Bairro Fiscal de Lisboa datado de 22 de Julho de 1996. — Doc. fls. 25.

3) A sociedade Parque Expo 98, SA, em requerimento de 31 de Julho de 1996, solicitou ao Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 14º Bairro Fiscal a notificação dos fundamentos legais que estiveram na base da avaliação efectuada, bem como do termo ou auto respectivos e de todas as informações constantes do processo de avaliação, nomeadamente quanto aos factores que serviram de base à determinação do referido valor tributável. - Doc. fls. 24.

4) Por ofício de 2/08/1996, do Serviço de Finanças de Lisboa 14º Bairro Fiscal, foi enviada certidão à sociedade Parque Expo 98, SA, para satisfação do solicitado no requerimento referido. - Doc. fls. 18 e ss.

5) De entre os fundamentos da avaliação, constam a consideração dos m^2 para os diversos fins de construção possível, como sejam as áreas para comércio e serviços, estacionamento privado, outros usos públicos - doc. fls. 67 verso.

6) A 7 de Agosto de 1996, a impugnante adquiriu o prédio acima referido à sociedade Parque Expo 98, SA.- Doc. fls. 27 e ss.

7) A sociedade Parque Expo 98, SA, em 12 de Agosto de 1996, requereu a segunda avaliação do terreno acima referido, nos termos do art. 129º do Código da Contribuição Autárquica e do art. 155º do CPT, - Doc. fls. 17.

8) Em 15/10/1996, foi lavrado o termo de avaliação correspondente à segunda avaliação deste terreno, tendo a comissão de avaliação, que incluía o louvado nomeado pela sociedade Parque Expo 98, SA, decidido por unanimidade - Doc. fls. 11 e ss.

9) Deste termo de avaliação consta que para apuramento do valor deste terreno a comissão, após visita pormenorizada ao local, atendeu "designadamente à localização, tipo de aproveitamentos a levar a efeito e características especiais quanto ao terreno" - Doc. fls. 11.

10) Consta ainda a descrição do lote 105.01 em causa nos autos como "terreno para construção com 2468 m^2, confrontando do norte com lote 105 02, do sul com Av. de Berlim, do nascente com lote 1 05 02 e do poente com lote 1 05 02". - Doc. fls. 11.

11) A comissão entendeu atribuir ao m^2 daquele terreno o valor de 248.799$00, avaliando o terreno no valor total de 614.036.250$00 - Doc. fls. 12.

12) A impugnante foi notificada por carta registada com aviso de recepção do 14º Bairro Fiscal de Lisboa, datada de 4/02/1997, do resultado da segunda avaliação e da liquidação Adicional do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto de Selo - Doc. fls. 10.

13) Consta desta notificação à impugnante, o seguinte:

"Fica V. Exa. por este meio notificada do resultado da 2ª avaliação efectuada nos termos do art. 96º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto s/ as Sucessões e Doações, cujos fundamentos se anexam e requerida pela PARQUE EXPO 98, S.A., em que foi atribuído, entre outros, ao lote de terreno para construção 105.01, com a área de 2468 m^2, sito na área de intervenção da Expo 98, o valor 614.036.250$00, e do qual pode, querendo, impugnar nos termos do artº 155º do Código do Processo Tributário, sem efeitos suspensivos, a contar da assinatura do aviso de recepção que acompanha.

Mais notifico que, no prazo de TRINTA dias a contar da notificação, deve efectuar o pagamento do Adicional de Imposto Municipal de Sisa e do Imposto de Selo nos termos do artº 112º e n.º 4 do artº 115º do citado CIMSISSD e artº 50º da Tabela do Regulamento do Imposto de Selo, liquidado na quantia total de 14.475.915$00, sendo 13.403.625$00 de Imposto Municipal de Sisa e 1.072.290$00 de Imposto de Selo, sobre a diferença do valor tributável de 614.036.250$00 e 480.000.000$00 de valor declarado. Não sendo cumprido o prazo, acrescerão nos 60 dias, juros de mora e ulterior cobrança coerciva" - doc. fls. 10.

3 - São várias as questões suscitadas pela recorrente na sua motivação do recurso.

Invoca vício formal de falta de fundamentação do acto da 2ª avaliação e do acto de liquidação dos impostos em causa, vícios de violação de lei e a inconstitucionalidade dos artºs 6º e 8º do Decreto-Lei n.º 442-C/88 de 30/11.

De harmonia com o disposto no artº 124º do CPPT, começaremos pela apreciação dos vícios de violação de lei, por que prioritários, uma vez que, por regra, impedem a renovação do acto (neste sentido, vide Acórdão desta Secção do STA de 18/9/08, in rec. n.º 437/08).

Alega a recorrente, a este propósito, que, ao julgar fundamentados os actos impugnados, considerando que "caso a impugnante entendesse que os actos se encontravam insuficientemente fundamentados, sempre poderia ter recorrido ao mecanismo previsto no art. 37º do CPT", a sentença recorrida viola por errada interpretação e aplicação o disposto no citado artigo 37º do CPT, já que o mesmo se reporta a exigências do dever de notificação dos actos tributários, em nada interferindo com a fundamentação do acto que não pode ser corrigida por via do apontado normativo.

Mas não tem razão.

Com efeito, o que se lê na sentença recorrida sobre a questão da falta de fundamentação dos actos de avaliação e de liquidação - que é o que está aqui em causa - é tão só que os mesmos se encontram devidamente fundamentados "com a descriminação dos critérios e cálculos levados a efeito para apuramento do valor do terreno" e "como resulta da matéria de facto, pontos n.º 5 e 12", respectivamente.

Deste modo, o que se lê na sentença recorrida sobre a possibilidade do recurso, por parte da recorrente, ao mecanismo do predito artº 37º, não se incluindo na decisão da impugnação - assente, como vimos, na falta de fundamentação dos actos de avaliação e de liquidação -, é um mero obiter dictum, integra o discurso argumentativo, mas não constitui pronúncia decisória sobre a questão decidida, tanto mais que e como resulta do teor desse preceito legal, esse mecanismo só pode ser utilizado para sanação de deficiências dos actos de notificação, o que não é o caso.

Não foi por causa da aplicação da regra ali enunciada que a causa, nesta parte, improcedeu, mas porque se provou que os actos em causa estavam devidamente fundamentados.

Pelo que, nesta parte, o recurso não pode deixar de improceder.

4 - Alega, ainda a recorrente e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, "a violação do disposto no artº 111º do CSISA argumentando-se que não existem razões que autorizassem a Administração Tributária a proceder à avaliação do imóvel transaccionado e, subsequentemente, a liquidar imposto adicional ao que havia sido liquidado com base no valor declarado e correspondente ao preço da transacção.

E que ao contrário do entendimento expresso na sentença recorrida, no caso de venda dos bens pelo Estado fica expressamente afastada a possibilidade de se proceder à avaliação dos prédios, sendo que o valor dos bens comprados ao Estado (nomeadamente a uma entidade que integra o sector empresarial do Estado) é sempre o respectivo preço".

Em síntese, alega a recorrente que, de acordo com o disposto no artº 19º, parágrafo 1º do Código da Sisa, o valor a atender na liquidação da sisa devia ser, não o que resultou da referida avaliação, mas sim ao preço do imóvel comprado ao Estado (no caso a uma entidade que integra o sector empresarial do Estado).

Mas, mais uma vez, não tem razão.

Dispõe o citado artº 19º que "a sisa incidirá sobre o valor por que os bens forem transmitidos".

E acrescenta no seu parágrafo 1º que "o valor dos bens comprados ao Estado ou às autarquias locais…será o respectivo preço".

No parágrafo 2º estabelece também o referido preceito legal que "nos outros casos, o valor dos bens será o preço convencionado pelos contratantes ou o valor patrimonial, se for maior".

Por sua vez, determina o seu parágrafo 4º que "se for feita avaliação, o valor dela resultante prevalecerá sobre qualquer dos valores indicados nos parágrafos 2º e 3º, excepto sobre o preço convencionado, quando este for superior".

Ora e do que fica exposto, resulta que a regra fundamental da determinação da matéria tributável, que há-de servir de base à liquidação da sisa, é o valor por que os bens foram transmitidos, indicando-nos os seus parágrafos apenas o valor que deverá ser considerado, para esse efeito, para as hipóteses aí contempladas.

A ratio subjacente ao parágrafo 1º do predito artº 19º é que o Estado e as autarquias locais, pela sua natureza, não simulam o preço nas vendas que fazem. Já no que respeita às demais pessoas, o legislador assim não o entendeu, motivo por que nem sempre o preço convencionado é determinante para apurar a matéria colectável, antes estabeleceu uma série de regras tendentes a determinar o valor.

A esta razão acrescentaremos uma outra de natureza substantiva, pois que a sisa incide sobre as transmissões de imóveis que envolvam enriquecimento patrimonial, procurando tributar este enriquecimento no momento em que este se verifica, isto é, no momento da celebração do contrato e daí que a lei imponha, também aqui, que o valor patrimonial dos bens se reporte "à data da celebração do contrato".

Neste sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 29/6/05, in rec. n.º 234/05.

Posto isto e voltando ao caso dos autos, temos que o terreno em causa foi adquirido pela impugnante à Parque Expo 98, SA, pelo valor de 480.000.000$00.

Não obstante, o parágrafo 1º do artº 19º do CIMSISD não poderá ser aqui aplicado, já que a sua razão de ser o não prevê.

Com efeito e como vimos, aquele terreno foi adquirido pela impugnante directamente à Parque Expo 98, SA, sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, que se rege pela lei comercial, pelo Decreto-Lei n.º 88/93 de 23 de Março e pelos seus estatutos.

Todavia e ao contrário do que alega a recorrente aquela sociedade não integra o sector empresarial do Estado.

A definição da empresa pública é-nos dada pelo Decreto-Lei n.º 260/76 de 8/4, vigente à data dos factos.

Estabelece, então o seu artº 1º, n.º 1 que "são empresas públicas as empresas criadas pelo Estado, com capitais próprios ou fornecidos por outras entidades públicas, para a exploração de actividades de natureza económica ou social, de acordo com o planeamento económico nacional, tendo em vista a construção e desenvolvimento de uma sociedade democrática e de uma economia socialista". E no seu n.º 2 que "são também empresas públicas e estão, portanto, sujeitas aos princípios consagrados no presente diploma as empresas nacionalizadas".

Todavia, escreve-se no preâmbulo do citado Decreto-Lei e a propósito da limitação de aplicação das suas bases gerais que, "conforme resulta do artigo 1º, estas aplicam-se a todas as empresas públicas existentes ou a criar pelo Estado, com capitais próprios ou de outras entidades públicas, e, bem assim, às empresas nacionalizadas; exceptuam-se, por força do artigo 49.º, as instituições bancárias, parabancárias e seguradoras, para as quais já foi, aliás, publicada legislação especial.

Ficam de fora as empresas organizadas sob a forma de sociedades, de acordo com a lei comercial, associando capitais públicos e privados, bem como as sociedades de capitais exclusivamente públicos, associando o Estado e outras entidades públicas.

Quanto às primeiras, normalmente designadas por empresas ou sociedades de economia mista, não poderão deixar de estar sujeitas à disciplina do direito das sociedades, em virtude da titularidade do respectivo capital social pertencer, em parte, a entidades privadas. As segundas são, no fundo, empresas públicas organizadas sob a forma de sociedades; embora se considere não ser esta a forma de organização jurídica mais adequada à especial natureza e às finalidades próprias das empresas públicas, admite-se que, em certos casos ou para certos tipos de actividades, a adopção da forma de sociedade se justifica".

É certo que este Decreto-Lei foi, posteriormente, revogado pelo Decreto-Lei n.º 558/99 de 17/12, que fixa o novo regime jurídico do sector empresarial do Estado e das empresas públicas.

Todavia, estabelece o artº 23º deste diploma legal que, a propósito das entidades públicas empresariais, "regem-se pelas disposições do presente capítulo e, subsidiariamente, pelas restantes normas deste diploma as pessoas colectivas de direito público, com natureza empresarial, criadas pelo Estado e doravante designadas por "entidades públicas empresariais".

E acrescenta no seu n.º 2 que "o disposto no número anterior é aplicável às empresas públicas a que se refere o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 260/76, de 8 de Abril, existentes à data da entrada em vigor do presente diploma, as quais passam a adoptar a designação prevista no final do número anterior".

Ora e pelas razões supra referidas, estando a empresa Parque Expo 98 fora da previsão do predito Decreto-Lei n.º 260/76, consequentemente, também não será abrangida por aquele diploma legal, uma vez que, como vimos se aplica, apenas, às empresas públicas a que se refere este Decreto-Lei n.º 260/76.

Deste modo, o valor a ter em conta, para efeitos de Sisa há-de ser o da avaliação (cfr. artº 19º, parágrafo 4º).

Sendo assim, o acto de avaliação e a consequente liquidação impugnadas não enfermam do vício de violação de lei que a impugnante lhes assacou.

E a ser assim, como é, não pode deixar de improceder, também, nesta parte o presente recurso.

5 - Alega, ainda a impugnante que os actos de avaliação e de liquidação do imposto em causa não estão devidamente fundamentados.

Como é sabido, o direito à fundamentação, em relação aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, tem hoje consagração constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias consagrados no Título II da parte 1ª da CRP (artº 268º), bem como na lei ordinária (artºs 21º e 80º do CPT, ao tempo em vigor e hoje no artº 77º da LGT).

Por outro lado, tem vindo a doutrina e a jurisprudência, de forma pacífica, reiterada e uniforme, a entender que a fundamentação há-de ser expressa, através de uma 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.

E é também aceite que a fundamentação possa ser feita por adesão ou remissão de anterior parecer, informação ou proposta que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo acto administrativo,

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

Por último, é também pacificamente aceite que é equivalente à falta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição, ou insuficiência não esclareça, concretamente, a motivação do acto por forma a permitir ao seu destinatário a apreensão do iter valorativo e cognoscitivo que determinou a Administração a praticá-lo com o sentido decisório que lhe conferiu. Neste sentido, vide, por todos, os acórdãos desta Secção do STA de 14/2/01, in rec. n.º 21.514 e de 9/5/01, in rec. n.º 25.832.

6 - Posto isto e descendo ao caso dos autos, entendeu a Mmª Juiz "a quo" que o acto de avaliação estava devidamente fundamentado já que a Comissão de Revisão levou em consideração, designadamente, "a localização, tipo de aproveitamento a levar a efeito e características especiais quanto ao terreno" e "atendeu que se tratava de "terreno para construção com 2468 m^2, confrontando do norte com lote 105 02, do sul com Av. de Berlim, do nascente com lote 1 05 02 e do poente com lote 1 05 02".

E em relação ao acto de liquidação, refere, ainda, o Mmº Juiz "a quo" que também se encontra devidamente fundamentado, "como resulta da matéria de facto, pontos n.º 5 e 12, pois como consta da respectiva notificação a liquidação adicional é feita "nos termos do artº 112º e n.º 4 do artº 115º do citado CIMSISSD e artº 50º da Tabela do Regulamento do Imposto de Selo, liquidado na quantia total de 14. 475.915$00, sendo 13.403.625$00 de Imposto Municipal de Sisa e 1.072.290$00 de Imposto de Selo, sobre a diferença do valor tributável de 614.036.250$00 e 480.000.000$00 de valor declarado".

Do que fica exposto, resulta, assim, que os actos de avaliação e de liquidação em causa se encontram suficientemente fundamentados, já que possibilitam à recorrente um conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram a administração a actuar como actuou.

Por outro lado e uma vez que a avaliação integra o objecto do procedimento (e, bem assim, a liquidação), há ainda que ter em conta o que consta no relatório da 1ª avaliação, a fls. 67 vº. Na verdade, ali se indica a área bruta para habitação (20.772 m^2), área coberta para comércio/serviços (1.495 m^2), estacionamento privado (12.340 m^2 e espaço para outros usos (1.394 m^2).

Assim e perante este quadro, podemos concluir que, a recorrente, como destinatária normal, entendeu perfeitamente as razões pelas quais a Administração Fiscal procedeu às liquidações adicionais em causa.

Pelo que o recurso, nesta parte, também não pode deixar de improceder.

7 - Por último, alega a recorrente que foi violado o princípio da legalidade, previsto nos artºs 17º, alínea a) do CPT e 266º, n.º 2 da CRP, na medida em que a Administração Tributária promoveu "a (re)avaliação de um prédio, sem que a lei estabeleça em parte alguma os critérios que devem presidir a tal avaliação".

Mas também carece de razão, uma vez que, como bem se anota na sentença recorrida, o artº 8º do Decreto-Lei n.º 442-C/88 de 30/11 "remete para o Código da SISA as regras de avaliação dos terrenos para construção e (tal como consta da notificação da liquidação) foi nos termos do Código da Sisa que foi feita a avaliação, sem que tivesse sido utilizado qualquer factor de capitalização".

O que faz com que todas considerações da recorrente sobre a inconstitucionalidade dos artºs 6º e 8º do predito Decreto-Lei n.º 442-G/88 não tenham que ser aqui apreciadas, um vez que não foi adoptado como critério de avaliação o valor patrimonial resultante da aplicação do factor 15 de capitalização.

8 - Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

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

Lisboa, 12 de Novembro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 12 de Novembro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Intempestividade. Nulidade de sentença. Julgamento da matéria de facto. Conhecimento oficioso.

Sumário:

I — A falta de julgamento dos factos necessários à decisão da causa constitui nulidade de conhecimento oficioso, em comparação com a nulidade prevista nos artigos 729.º e 730.º do Código de Processo Civil.

II — E, assim, em face da invocação da intempestividade da petição inicial em processo de oposição à execução fiscal, ocorre a nulidade da sentença que não estabelece nem a data da citação para a execução, nem ocorrência de algum facto superveniente, nem sequer a data de apresentação da petição inicial.

Processo n.º 546/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Silvano Conceição Maximino e outro.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1. O Ministério Público vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra em que nestes autos de oposição à execução fiscal «determina-se a extinção da execução instaurada contra os oponentes».

1.2. Em alegação, o Ministério Público recorrente formula as seguintes conclusões.

1. A presente Oposição à Execução Fiscal foi deduzida depois de decorrido o prazo legal para o efeito quer à luz do disposto na alínea a) quer da alínea b) do art.º 203º do C.P.P.T.

2. Por isso, verifica-se a excepção de caducidade para o exercício do direito o que torna a Oposição intempestiva.

3. Excepção, que deveria ter sido conhecida declarando-se a dedução da acção intempestiva e, consequentemente,

4. Deveria o Mmº. Juiz "a quo" abster-se de conhecer do mérito.

5. Ao conhecer de mérito foi violado o disposto no artº 203º n.º 1, als. a) e b) do C.P.P.T..

6. Por isso, deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douta sentença recorrida que deve ser substituída por outra onde seja conhecida a excepção de intempestividade da acção.

1.3. Não houve contra-alegação.

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

2.1. A sentença recorrida é do seguinte teor integral.

Nos presentes autos vêem os oponentes invocar a duplicação de colecta como fundamento da presente petição de oposição – cfr. p.i de fls. 3 e segs dos autos.

Recebida liminarmente e determinado a notificação da F.P para os efeitos do disposto no art.º 210.º do CPPT, veio esta suscitar a questão prévia da intempestividade da oposição. Dado cumprimento do disposto no n.º 2, do art.º 113.º do CPPT, por força do n.º 1, do art.º 211.º do mesmo Código, vieram os oponentes invocar que aquela duplicação de colecta é de conhecimento oficioso por este tribunal, sendo que tendo havido pagamento do imposto controvertido, o processo de execução fiscal deve ser considerado extinto, nos termos legais.

Compulsados os autos verifica-se que efectivamente, a relação jurídica tributária subjacente aos presentes autos foi constituída no âmbito da substituição tributária relativa a retenção na fonte do imposto, sendo que a substituta não fez as retenções de imposto devidas pelo substituído, tendo no entanto a Adm. Fiscal liquidado aquelas importâncias à responsável subsidiária, a qual veio a pagar as importâncias em dívida em 22.02.2003 - cfr D. C. de fls. 9, 10 e 11, e Informação de fls. 305 a 307 dos autos.

Importa antes do mais retirar as devidas ilações dos factos referidos supra e independentemente da questão prévia suscitada relativa à excepção peremptória de intempestividade da petição.

É que a consequência jurídica que se há-de extrair do pagamento das importâncias em dívida pelo responsável subsidiário, como reconhece a Adm. Fiscal, ainda que promane de distinta exigibilidade da dívida a diferente pessoa relativa ao mesmo imposto, não contendendo o seu reconhecimento com os fundamentos a serem eventualmente invocadas em sede de impugnação judicial pelo substituto, o que significa que, objectivamente se verifique uma causa de extinção do processo de execução fiscal por duplicação de colecta, não podendo a Adm Fiscal sustentar a exigibilidade da obrigação tributária com base na ilegalidade do acto de liquidação efectuada ao substituto (tratar-se-ia de uma situação de "venire contra factum próprio"), de que aquela não se pode valer como forma de se opor à pretensão dos oponentes, para mais existindo os meios procedimentais adequados para repor a legalidade através do mecanismo de revisão do acto tributário, nos termos do n.º 6, do art.º 78.º, da LGT. Nos termos do direito adjectivo, admitindo-se o pagamento da dívida exequenda por terceiro, por maioria de razão será de admitir o pagamento efectuado pelo responsável subsidiário, e isso independentemente de haver uma ou mais liquidações de imposto, ficando sempre ressalvado o direito de sub-rogação do terceiro pelo pagamento daquelas dívidas tributárias.

Assim sendo, face à verificação superveniente daquela duplicação de colecta, e do respectivo conhecimento pelos oponentes (cfr alínea b), do n.º 1 e n.º 3, do artº 203º do CPPT), conhece-se oficiosamente daquela duplicação de colecta face às identidade do imposto, a unicidade do facto tributário e a coincidência temporal do imposto pago e aquele que se pretende cobrar nos presentes autos e determina-se a extinção da execução instaurada contra os oponentes.

2.2. Sob a epígrafe "Sentença. Objecto", o artigo 123.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário reza, no seu n.º 2, que na sentença *«O juiz discriminará também a matéria provada da não*

provada, fundamentando as suas decisões». E, segundo os termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, constitui causa de 'nulidade da sentença' *«a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão».*

A falta de discriminação dos factos provados e dos não provados constituirá, por si mesma, uma nulidade de sentença, enquadrável no n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na parte em que se refere à não especificação dos fundamentos de facto da decisão [nulidade também prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil]. Relativamente à matéria de facto, esta nulidade abrange não só a falta de discriminação dos factos provados e não provados, exigida pelo n.º 2 do artigo 123.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, como a falta de exame crítico das provas, prevista no n.º 3 do artigo 659.º do Código de Processo Civil. No entanto, a falta de discriminação dos factos não provados como a dos factos provados só será necessária relativamente a factos que possam relevar para a apreciação da causa, segundo as várias soluções plausíveis de direito [artigos 508.º-A, n.º 1, alínea e), 511.º e 659.º do Código de Processo Civil] – cf. Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, I,* em anotação aos artigos 123.º e 125.º.

É claro que a destrinça entre factos provados e não provados implicará uma análise crítica das provas. De realçar que a decisão relativa à matéria de facto provada tem de ser fundamentada, o que implica que o juiz especifique concretamente os meios de prova que serviram de suporte à fixação da factualidade provada que inventariou (cf., também, o n.º 3 do artigo 659.º do Código de Processo Civil e o artigo 205.º, n.º 1, da Constituição) – cf. Alfredo de Sousa, e Silva Paixão, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário comentado e anotado*, em anotação ao artigo 123.º.

Por nós, consideramos que a falta de julgamento dos factos necessários à decisão da causa constitui nulidade de conhecimento oficioso, em paralelo com a nulidade prevista nos artigos 729.º e 730.º do Código de Processo Civil, pois que – de acordo com o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 20-11-1996, proferido no recurso n.º 20805 – o n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e a alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil, «ao exigirem a especificação dos fundamentos de facto da decisão, referem-se à fundamentação ou motivação da mesma, no plano factual, que não à fixação propriamente dita, ao julgamento dos factos necessários à mesma decisão, cuja falta constitui, ao contrário daquela, nulidade do conhecimento oficioso» – cf., ainda no mesmo sentido, os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 23-6-1988, de 20-10-1988, de 3-6-1992, e 20-2-2008, proferidos, respectivamente, nos recursos n.º 24700, n.º 24638, n.º 14284, e 903/07.

2.3. No caso *sub judicio*, o Ministério Público, na conclusão 1.ª da peça alegatória do presente recurso, condensando a matéria constante dos artigos 1.º, 2.º, 3.º, 5.º, 7.º e 11.º da mesma peça, conclui pela intempestividade da petição inicial. O recorrente Ministério Público alega, mormente, «que os oponentes invocam para a dedução da oposição à execução fiscal o disposto no art.º 203.º n.º 1 alínea b) do C.P.P.T., ou seja facto superveniente que, neste caso, e ao que parece, se traduziu no conhecimento de duplicação da colecta». Aliás, já a fls. 317 o Ministério Público havia levantado a questão da intempestividade da petição inicial. Também a Fazenda Pública, a fls. 261 e 262, havia levantado já a questão da intempestividade da petição inicial.

E a essa questão da intempestividade da petição inicial a sentença recorrida, como acima se vê, dá a seguinte resposta: *«Importa antes do mais retirar as devidas ilações dos factos referidos supra e independentemente da questão prévia suscitada relativa à excepção peremptória de intempestividade da petição».* Quer dizer: à questão da intempestividade da petição inicial a sentença recorrida antepõe a questão que se impôs *de «retirar as devidas ilações dos factos referidos supra».* Mas as «devidas ilações» que acabou por retirar não serviram ao Tribunal *a quo* para resolver a questão da intempestividade da petição inicial – questão que lhe havia sido colocada e sobre a qual era seu dever decidir. E o que é certo é que os fundamentos de oposição à execução fiscal, ainda que de conhecimento oficioso, como a duplicação de colecta ou a prescrição da obrigação, só podem lograr conhecimento em processo de oposição à execução fiscal, quando, desde logo, não seja intempestiva a oposição onde tal conhecimento se deva operar.

De acordo com o disposto no artigo 203.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário a oposição à execução fiscal deve ser deduzida no prazo de 30 dias, a contar, nomeadamente, da citação pessoal do executado, ou, não a tendo havido, da realização da primeira penhora. A oposição à execução fiscal pode também ser deduzida com base em facto superveniente, nos termos da alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo 203.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Para haver superveniência basta que o facto tenha ocorrido posteriormente ao início do prazo para deduzir oposição, ou só depois desse início tenha chegado ao conhecimento do executado. Ao deduzir oposição com base em facto superveniente, o executado deverá apresentar prova da superveniência do facto ou do seu conhecimento, relativamente ao momento da citação pessoal – cf. os termos do n.º 3 do citado artigo 203.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Acontece, porém, que a sentença recorrida não estabelece a mínima factualidade (*v. g.*, a data da citação e a data da apresentação da petição inicial, ou algum facto superveniente) onde se possa assentar o julgamento que importa fazer sobre a tempestividade da petição inicial nos presentes autos de oposição à execução fiscal.

Como assim, é claro que a sentença recorrida não procedeu ao julgamento dos factos necessários que possam fundamentar uma plausível solução de direito – pelo que, por falta de julgamento dos fundamentos de facto da decisão, deve ser anulada a sentença recorrida.

Então, havemos de concluir que a *falta de julgamento dos factos necessários* à decisão da causa constitui *nulidade de conhecimento oficioso*, em comparação com a nulidade prevista nos artigos 729.º e 730.º do Código de Processo Civil.

E, assim, em face da invocação da *intempestividade* da petição inicial em processo de *oposição à execução fiscal*, ocorre a *nulidade da sentença* que não estabelece nem a data da citação para a execução, nem ocorrência de algum facto superveniente, nem sequer a data de apresentação da petição inicial.

3. Termos em que se acorda anular a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Novembro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 12 de Novembro de 2008.

Assunto:

IVA. Contra-ordenação fiscal não aduaneira. Não entrega do imposto.

Sumário:

A "falta de entrega da prestação tributária", a que se refere o artigo 114.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias, não abrange os casos de não recebimento do imposto pelo sujeito passivo.

Processo n.º 577/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: ARGICARGAS – Transportes do Centro, SA e Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Ministério Público vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que absolveu a arguida Argicargas – Transportes do Centro, S.A., da infracção prevista nos artigos 26.º e 40.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA, punida, nos termos dos artigos 114.º, n.º 2, e 26.º, n.º 4, do Regime Geral das Infracções Tributárias, pela qual havia sido condenada, administrativamente, na coima de € 1.065,86.

Fundamentou-se a decisão em que, no caso vertente, não está em causa qualquer prestação tributária deduzida nos termos da lei, a que se refere aquele artigo 114.º, mas antes uma prestação tributária de que existe obrigação legal de liquidar, em conformidade com o CIVA, sendo que, "de acordo com o n.º 3 do citado artigo 114.º do CIVA, e quando esteja em causa a obrigação legal de liquidar o imposto para efeitos do disposto nos seus n.os 1 e 2, apenas se considera prestação tributária aquela que haja sido recebida", não existindo, todavia, nos autos, qualquer prova desse recebimento que, de resto, constitui pressuposto legal da infracção consubstanciada na falta de entrega do IVA juntamente com a declaração periódica.

O MP recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.º - Os artigos 26.º, n.º 1, e 40.º, 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 artigo 144.º, n.º 1, do RGIT.

3.º - A douta sentença recorrida violou assim, e em consequência, as normas legais referidas nos n.ºs 1 e 2 que antecedem.

4.º - Razão pela qual deve ser revogada, e substituída por outra que mantenha a condenação da arguida.

Não houve contra-alegações.

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) No dia 28/10/2003, 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 PASSIVO INFRACTOR

(...)

Enquadramento: (artº 40º CIVA) MENSAL

Quadro 02 ELEMENTOS QUE CARACTERIZAM A INFRACÇÃO

1. Montante do imposto exigível: 4614,1 Eur;

2. Valor da prestação tributária entregue: 0 Eur;

3. Valor da prestação tributária em Ma: 4614,1 Eur

4. Data de cumprimento da obrigação: 13/10/2003

5. Período a que respeita a infracção: 2003/03

6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 12/05/2003

7. Normas infringidas: Art 26º n.º 1 e 40 n.º 1 a) do CIVA - Apresentação dentro prazo D.P., s/meio de pagamento ou c/ pagamento insuficiente (M)

8. Normas punitivas: Art 114º n.º 2 e 26º n.º 4 - Falta entrega prest. tributária dentro prazo (M)T

(…)

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 as normas previstas em 7, punível pelas disposições referidas em 8, do mesmo quadro. (...)»

B) Em 13.10.2003, a recorrente apresentou a declaração periódica de IVA, referente ao mês de Março de 2003, em que apurou o montante de IVA a entregar ao Estado de 4.614,10 €, desacompanhada do respectivo meio de pagamento.

C) *Por despacho de fls. 6 a 7, datado de 09.06.2006, que se dá por integralmente reproduzido, a recorrente foi condenada por infracção ao disposto nos arts. 26.º, n.º 1 e 40.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, punível pelos arts. 114.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4 do RGIT, na coima de 1.065,86 €.*

Vejamos, pois ([1])

A questão dos autos é a da interpretação do artigo 114.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias, apurado factualmente que "inexiste, nos autos, qualquer prova" de que a arguida tenha recebido o IVA em causa.

Dispõe aquele normativo:

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.

E, conectados com a mesma disposição legal, estão também os artigos 26.º, n.º 1, e 40.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, que regulam a entrega do imposto.

"A análise do artigo 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 artigos 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 artigo 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".

"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 uma 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 artigo 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 artigo 114.º.

Há ainda dedução por conta de prestação tributária (por conta do imposto), enquadrável na primeira parte do n.º 3 do artigo 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".

"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 (artigos 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 independentemente de ter sido efectuado pelos adquirentes de bens ou utilizadores de serviços o pagamento da quantia facturada. O regime do artigo 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 (artigos 19.º a 25.º do CIVA)".

Para as situações em que o sujeito passivo recebe de terceiros IVA que liquidou mas não entregou ao fisco, havendo obrigação de o entregar, rege o n.º 3 do artigo 114.º*, in fine*, que refere a prestação tributária "que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar".

"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 artigo 95.º, inserido no Capítulo VIII do CIVA, está expressamente revogado pela alínea c) do artigo 2.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho".

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

Sem custas.

Lisboa, 12 de Novembro de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco*.

([1]) Seguir-se-á, aqui de perto, o recente acórdão do STA de 28 de Maio de 2008.

Acórdão de 12 de Novembro de 2008.

Assunto:

Prescrição. Dívidas à Segurança Social. Sucessão de leis no tempo. Interrupção.

Sumário:

I — As dívidas por contribuições à Segurança Social que prescreviam no prazo de dez anos, nos termos dos artigos 13.º do DL n.º 103/80 de Maio e 53.º, n.º 2 da Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto, passaram a prescrever no prazo de cinco anos de harmonia com o n.º 2 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, o que foi mantido pelo n.º 1 do artigo 49.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro e consta actualmente do n.º 3 do artigo 60.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro.

II — Em face da sucessão no tempo de diferentes prazos prescricionais importa convocar a regra estabelecida no n.º 1 do artigo 297.º do CC, de acordo com a qual será de aplicar o prazo mais curto, que 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.

III — A prescrição interrompe-se, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000 (n.ºs 2 do artigo 49 da Lei n.º 32/2002 e 4 do artigo 60.º da Lei n.º 32/2002), por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida.

IV — Consideram-se diligências administrativas todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor.

Processo n.º 588/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: António Manuel Martins Pires da Silva, Fazenda Pública e Outros.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Exmº Magistrado do Ministério Publico não se conformando com a decisão preferida pela Mma Juíza do TAF de Braga, que julgou procedente a oposição deduzida por António Manuel Martins Pires da Silva, Francisco José Amorim Carneiro e Fernanda Maria Igreja de Carvalho, com os sinais dos autos, à execução fiscal contra si revertida e originariamente instaurada pela Fazenda Pública contra a firma "Sim – Sociedade Produtos Alimentares Minho, Lda" por dívidas à Segurança Social dos anos de 1993, 1994, 1995, 1996, 1997 e 1998, dela vem recorrer para este Tribunal formulando as seguintes conclusões:

1. As dívidas exequendas em questão no presente recurso respeitam a contribuições para a Segurança Social dos anos de 1997 e 1998, para cobrança das quais foram instaurados os processos de execução fiscal nºs 98/100121.3, 99/101476.5 e 200101000977;

2. Esses processos foram instaurados a 14/1/98, 16/6/1999 e 23/1/2001, respectivamente, sendo que desde a respectiva instauração até 7/2/2005, não foi realizada qualquer diligência por facto não imputável ao contribuinte;

3. 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 artº 14.º do DL n.º 103/80, de 9/5, bem como nos termos do n.º 2 do art.º 53.º da Lei n.º 28/84, de 14/8;

4. De acordo com o disposto no artº 34.º, n.º 2 do CPT, norma que se encontrava então em vigor, o prazo de prescrição conta-se a partir do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial;

5. 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 dito preceito legal;

6. Por isso, no caso dos processos nºs 98/100121.3, 99/101476.5 e 200101000977, o efeito da interrupção resultante da instauração cessou a 14/1/1999, 16/6/2000 e 23/1/2002, respectivamente, datas a partir das quais o prazo de prescrição voltou a correr. Logo, à data em que foi proferida a douta sentença recorrida, (bem como na presente data) não se encontravam prescritas as contribuições para a Segurança Social dos anos de 1997 e 1998, de acordo com o n.º 2 do art.º 53.º da Lei n.º 28/84, de 14/8, por não se ter completado um período de dez anos;

7. A M.ma Juiz a quo considerou prescritas todas as dívidas exequendas, nos termos do art.º 297.º, n.º 1 do C. Civil, conjugado com os arts 34.º do CPT e 63º, n.º 2 da Lei 17/2000, de 8/8, considerando que o prazo prescricional se completou a 5/2/2006.

8. É certo que, havendo sucessão de regimes de prescrição, aplica-se o disposto no art.º 297.º, n.º 1, do C. Civil, do qual resulta que o novo prazo de prescrição de cinco anos fixado na Lei n.º 17/2000, aplica-se aos prazos que já estiverem em curso, mas só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, ou seja, desde 5/2/2001. E do mesmo preceito resulta que, a lei antiga apenas se aplica se de acordo com ela faltar menos tempo para o prazo se completar;

9. Por isso, quando entrou em vigor a Lei 17/2000, para se completar o prazo de prescrição, relativamente às dívidas de 1997 e 1998, faltava mais tempo de acordo com a lei antiga do que de acordo com a lei nova, uma vez que, nessa data, ainda não decorrera um período de cinco anos. Logo, no que se refere a essas dívidas, aplica-se o prazo de prescrição previsto na nova lei, o qual se conta a partir da entrada em vigor dessa nova lei;

10. Além disso, esse novo prazo de prescrição de cinco anos, porque se trata de uma lei especial relativa às contribuições para a Segurança Social, encontra-se sujeito ao novo regime de interrupção nele previsto, razão pela qual com a notificação dos oponentes a 4/4/2005, tal prazo interrompeu-se,

de acordo com o disposto no n.º 3 do art.º 63.º, da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto. Tal prazo voltou a interromper-se com a citação dos oponentes a 20 e 21/10/2005;

11. Tal interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente e o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo, nos termos dos arts 326.º, n.º 1 e 327.º, n.º 1 do C. Civil;

12. Daí que, quando foi proferida a douta sentença recorrida, (bem como na presente data), também não se encontravam prescritas as dívidas exequendas dos anos de 1997 e 1998, de acordo com a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto;

13. Por outro lado, no que respeita a essas contribuições, a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, que é uma lei especial, revogou tudo o que de contrário a ela prescreve a lei geral tributária e o CPT, não tendo aplicação, no caso dos autos, o disposto no art.º 34.º, deste Código, por força do disposto no art.º 297.º, n.º 1 do C. Civil.

14. Decidindo como decidiu, a M.ma Juiz a quo não aplicou, como devia, o disposto no n.º 3 do art.º 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, e fez errada interpretação e aplicação das normas legais referidas nestas conclusões.

2 - Não foram apresentadas contra alegações.

3 - Colhidos os vistos legais, cumpre decidir

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

1 - Em 21.04.1995 foi instaurado o processo de execução fiscal 95/100764.5, por dívidas à Segurança Social dos anos de 1993 e 1994.

2 - Em 05.07.1995 foi instaurado o processo de execução fiscal 95/102013.7, por dívidas à Segurança Social do ano de 1994.

3 - Em 11.12.1995 foi instaurado o processo de execução fiscal 95/103042.6, por dívidas à Segurança Social do ano de 1994.

4 - Em 21.03.1996 foi instaurado o processo de execução fiscal 96/100342.9, por dívidas à Segurança Social do ano de 1994.

5 - Em 13.06.1996 foi instaurado o processo de execução fiscal 96/101302.5, por dívidas à Segurança Social do ano de 1995.

6 - Em 05.08.1996 foi instaurado o processo de execução fiscal 96/101778.0 por dívidas à Segurança Social do ano de 1995.

7 - Em 14.01.1997 foi instaurado o processo de execução fiscal 97/100144.2 por dívidas à Segurança Social do ano de 1995.

8 - Em 14.01.1998 foi instaurado o processo de execução fiscal 98/101778.0 por dívidas à Segurança Social dos anos de 1996 e 1997.

9 - Em 16.06.1999 foi instaurado o processo de execução fiscal 99/101476.5 por dívidas à Segurança Social dos anos de 1997 e 1998.

10 - Em 23.01.2001 foi instaurado o processo de execução fiscal 200101000977 por dívidas à Segurança Social do ano de 1998.

11 - Em 07.02.2005 foi emitido o mandado de penhora em nome da devedora originária.

12 - Por despacho de 28.08.1997 foi deferido o pedido de pagamento em prestações ao abrigo do chamado Plano respeitante às dívidas dos anos de 1993 a Junho de 1996.

13 - O referido plano foi rescindido por despacho de 19.10.2000 em virtude da executada originária não ter procedido ao pagamento de qualquer prestação.

14 - Em 07.02.2005 foi elaborada certidão de diligências onde se diz que não são conhecidos bens penhoráveis em nome da executada originária.

15 - Em 31.03.2005 foi proferido despacho de reversão para efeitos de audição prévia.

16 - Os oponentes foram notificados para o exercício do direito de audição em 04.04.2005.

17 - Os oponentes foram citados em 20.10.2005 e 21.10.2005.

18 - Os processos de execução fiscal acima identificados estiveram parados por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, conforme execução apensa.

5- A sentença sob recurso apenas vem impugnada no segmento em que concluiu pela prescrição das dívidas das contribuições para a Segurança Social dos anos de 1997 e 1998, para cobrança das quais foram instaurados os processos executivos n.ºs 98/100121, 99/101476.5 e 200101000977.

Vejamos então se essas contribuições se mostram efectivamente prescritas, como se considerou na sentença recorrida e contra o que se insurge o Ex.mo Magistrado do Ministério Público recorrente.

À data a que as referidas contribuições se reportam o prazo prescricional das correspondentes dívidas era de 10 anos, nos termos do artigo 13.º do DL n.º 103/80 de 9 de Maio e do artigo 53.º, n.º 2 da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, prazo esse que se contava, nos termos do artigo 34.º, n.º 2 do CPT, o mesmo acontecendo de acordo com o n.º 1 do artigo 48.º da LGT, desde o início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário.

Ora, com a entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto (artigo 63.º, n.º 3), esse prazo de prescrição das dívidas passou a ser de cinco anos, o que foi mantido pela Lei n.º 32/2002, de 20 de

Dezembro (artigo 49.º, n.º 1) e consta actualmente do artigo 60.º n.º 3 da Lei n.º 4/2007 de 16 de Janeiro.

Sendo assim, em face da sucessão no tempo de diferentes prazos prescricionais, importará começar por apurar qual o prazo que na situação em apreço se aplica.

Para tanto, cumpre convocar a regra estabelecida no artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com a qual deverá aplicar-se o prazo mais curto, que 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.

Neste contexto, tendo os prazos de prescrição das dívidas das contribuições para a Segurança Social de 1997 e 1998 tido o seu início em 1/1/98 e 1/1/99, será manifesta a conclusão que será de aplicar o novo prazo de **cinco anos**, uma vez que, de acordo com a lei antiga e mesmo sem contar com a ocorrência de factos interruptivos, à data da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000 (5/2/01) faltava mais tempo para o prazo de prescrição se completar.

Prazo esse de cinco anos que, contado a partir da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000 (5/0/01), nos termos do seu artigo 119.º, terminaria a **06/02/06** (ver acórdãos de 20/6/07 e 5/7/07, nos processos n.ºs 360/07 e 359/07, respectivamente), a não ser que algum facto interruptivo viesse a ocorrer no domínio dessa nova lei e de acordo com o regime aí estabelecido.

A propósito dos factos com eficácia interruptiva dispõe o n.º 3 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000, de igual modo que os sequentes n.ºs 2 do artigo 49 da Lei 32/2002 e 4 do artigo 60.º da Lei 32/2002, o seguinte:

"*A prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida"*.

Neste regime especial de prescrição consideram-se diligências administrativas todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao titular vide Jorge Lopes de Sousa, in "Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas práticas", a fls. 119.

No caso "sub judice", de acordo com a factualidade estabelecida no probatório, no processo de execução fiscal foram praticados actos pela administração tributária de que foi dado conhecimento aos ora recorrentes (15. e 16.), nomeadamente foram notificados para exercerem o seu direito de audição no seguimento da reversão que havia sido ordenada, o que ocorreu a **04/04/05,** ou seja, antes de completado o prazo de prescrição que viria a ter lugar, como acima se disse, a **06/02/06.**

A verificação desse facto reveste eficácia interruptiva por forma a eliminar para efeito de prescrição todo o tempo anteriormente decorrido e obstar ao decurso do prazo de prescrição até ao termo do processo de execução fiscal, salvo no caso de paragem do processo por mais de um ano ocorrida até 01/01/07, por facto não imputável ao contribuinte (cfr. artigos 91.º e 92.º da Lei n.º 53-A/2006, o primeiro dos quais revogou o n.º 2 do artigo 49.º da LGT).

Como assim, assiste razão ao recorrente quando defende que as dívidas das contribuições à Segurança Social de 1997 e 1998 não se encontram prescritas, ao invés do decidido na sentença recorrida.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida no segmento em que considerou prescritas as dívidas por Contribuições à Segurança Social de 1997 e 1998, e, em consequência, julga-se nesta parte improcedente a oposição à execução fiscal.

Custas pela recorrida, apenas na 1.ª instância

Lisboa, 12 de Novembro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 12 de Novembro de 2008.

Assunto:

Taxa de ocupação de subsolo. Concessionária de serviço público. Isenção.

Sumário:

I — Deve qualificar-se como taxa, dada a sua natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município pela utilização individualizada do subsolo municipal com tubos e condutas de gás.

II — 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.

III — A isenção de que, por força do artigo 33.º, n.º1 da Lei das Finanças Locais, o Estado goza relativamente às taxas devidas aos municípios é subjectiva, não sendo transmissível às concessionárias de serviços públicos.

Processo n.º 701/08-30.
Recorrente: LisboaGás–GDL, Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa.
Recorrido: Município de Sintra.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, com os sinais dos autos, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Sintra que julgou improcedente a impugnação por si deduzida contra a liquidação da taxa de ocupação da via pública, relativa ao ano de 2006, no montante de € 657.593,50, efectuada pela Câmara Municipal de Sintra, e prevista no artigo 29.º, n.º 2.2 da Tabela de Taxas e Licenças do Município de Sintra, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. A Recorrente foi notificada pela Câmara Municipal de Sintra (CMS) para proceder à liquidação das taxas de subsolo referentes ao ano de 2000 no montante de € 275.797,88, tendo as mesmas sido objecto de impugnação judicial intentada em 24/05/2004, encontrando-se previstas no artigo 29.º, n.º 2.2 da "Tabela de Taxas e Licenças e Outras Receitas Municipais" de 2000;

2. A sentença recorrida, para aferir da natureza do tributo, cinge a apreciação da mesma ao facto de existir ou não uma utilização individualizada do subsolo por parte da Recorrente;

3. Salvo o devido respeito, a sentença recorrida não faz a apreciação devida do que é uma utilização individualizada do subsolo para efeitos da apreciação da natureza do tributo pois não afere quem efectivamente beneficia da utilização do subsolo – utilizadores da rede – nem atende à natureza do serviço prestado pela concessionária – verdadeiro serviço público;

4. A natureza de serviço público é relevada nos doutos pareceres que se juntam aos autos;

5. Em parecer do Professor Freitas do Amaral – junto aos autos e cujos argumentos se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais – a natureza do serviço prestado assume relevância para aferir da natureza do tributo: ora devido à inexistência de contraprestação individualizada, ora encontrando-se fora do âmbito das atribuições dos municípios;

6. A utilização do domínio público para fins de interesse colectivo é a base para a não tributação do mesmo defendida em parecer do Professor Sérvulo Correia – cuja cópia ora se junta e cujos argumentos se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais – concluindo-se pela impossibilidade por parte dos municípios de cobrar tributos às concessionárias de serviços públicos;

7. 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;

8. 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 semi-públicos, que não ocorre no mesmo;

9. 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;

10. 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;

11. Trata-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;

12. A contraprestação específica da alegada taxa – utilização do subsolo como meio de alcançar a instalação do serviço público de interesse geral – implicaria que a taxa remunerasse a utilidade específica para a Recorrente;

13. Uma taxa implica não apenas existência de uma prestação pública, bem como a divisibilidade dessa prestação, sob pena de apenas uma entidade pagar por todos os beneficiários de tal prestação, o que violaria os princípios da igualdade e da proporcionalidade;

14. No caso do tributo impugnado, à prestação pública – possibilidade de ocupação do subsolo – corresponde fundamentalmente um benefício colectivo, não se limitando apenas, nem sobretudo, a dar resposta ou satisfação aos interesses da Recorrente e, nessa medida, os custos inerentes devem ser financiados por impostos e não por taxas;

15. Embora a Recorrente seja concessionária de um serviço público e não esteja impedida de realizar lucro com essa actividade, o benefício individualizado e efectivo da utilização do subsolo não é apenas nem sobretudo o seu;

16. Pelo menos não há motivo para que se diga que a mesma retira uma utilidade tão especial, diferente, ou tão "individualizável" que a distinga dos demais utentes da rede pública;

17. E se assim não se entender, sempre se dirá que estamos perante uma grosseira violação do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa na medida em que não há razões bastantes para que se entenda que se deve tributar a Recorrente e não os demais beneficiários da rede como se começou por aludir no ponto inicial da presente peça;

18. Sendo a actividade de distribuição de gás uma actividade de serviço público nacional – conforme a própria legislação acima citada a caracteriza – e sendo uma tarefa do Estado, a Concessionária, quando chamada a actuar no lugar do Estado, está ela própria a exercer uma função administrativa;

19. A actividade de criação de redes e distribuição de gás natural está ligada à satisfação de necessidades colectivas básicas, estando essa actividade, mesmo que concessionada, sujeita às obrigações de serviço público;

20. Demonstrativo de tal situação é que, mesmo que o concessionário, legitimamente e por forma a ser compensado pelo investimento – atendendo que não existe compensação directa do Estado – vise o lucro está sempre condicionado pelas exigências do interesse público, nomeadamente inexiste liberdade de estabelecimento de preços;

21. O fornecimento de gás assume-se como um Serviço Público essencial para os cidadãos, que dele dependem para as mais variadas actividades do dia-a-dia e tal é claramente estipulado na Lei 23/96, de 26 de Julho, com as recentes alterações introduzidas pela Lei 12/2008, de 26 de Fevereiro, onde se estipula não só que o fornecimento de gás é um serviço público essencial como estando sujeito a regras de protecção dos utentes;

22. Atendendo a tais características, certo é que a Concessionária presta um serviço de utilidade pública, servindo puramente interesses colectivos;

23. Para prosseguir os intuitos do contrato a que se vinculou, a Recorrente necessita de utilizar, para as exclusivas funções a que está adstrita via contrato de concessão de um serviço público, o subsolo e utiliza o domínio público;

24. Há pois que atender à caracterização deste domínio público e à utilização do mesmo para as funções em causa para que se afira da possibilidade de cobrança de tributos pela utilização do mencionado domínio público;

25. A razão de ser do domínio público é a afectação funcional de bens à utilidade pública;

26. A sujeição dos bens ao regime da dominialidade, caracterizada pelos princípios da inalienabilidade, imprescritibilidade, da impenhorabilidade e, claramente, da incomerciabilidade, visa garantir a afectação desses bens à satisfação das necessidades em causa;

27. Se na propriedade privada vinga a ideia do aproveitamento do bem de acordo com a sua destinação económica, na propriedade pública é incontornável a instrumentalidade em função da satisfação da utilidade pública;

28. Em suma, o uso da propriedade pública apenas pode ter uma destinação económica quando tal uso não se destina a qualquer utilidade pública mas antes a um benefício directo e exclusivo dum particular;

29. Quando o bem público é utilizado em benefício de todos ou da colectividade, então, tal utilização rege-se pelo princípio da liberdade e da gratuitidade;

30. Os direitos de ocupação do domínio público para a instalação ou funcionamento de serviço público, como, por exemplo, a distribuição de gás, consubstanciam um uso comum do domínio público;

31. Trata-se de um uso comum directo mas mediato do domínio público por todos os cidadãos: directo porque cada indivíduo pode tirar proveito pessoal da coisa pública; mediato porque o aproveitamento da coisa se faz por meio da prestação de um serviço público;

32. Como assim se referiu, o uso comum do domínio público é gratuito porque se trata da destinação normal do bem público, ou seja, em prol da comunidade;

33. Não sendo possível a taxação desta, não previu, obviamente, o legislador ou o contrato de concessão qualquer isenção;

34. As taxas cobradas pelos municípios violam, assim, o artigo 19.º, alínea c) da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, pois esta norma, ao prever a cobrança de taxas por "ocupação ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio público municipal", pressupõe que se trate de uma utilização do domínio público que, de acordo com o regime vigente – a saber, Decreto-Lei n.º 280/2007 – seja susceptível de ser taxada;

35. 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;

36. 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;

37. Deste modo, o subsolo que subjaz às vias públicas municipais pode ser usado pelo Estado para prossecução dos seus fins públicos, na medida em que tal não conflitue com os fins municipais a que o domínio esteja afecto;

38. Assim, 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.º 23.º, 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;

39. Não restam dúvidas de que 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;

40. O subsolo das vias de circulação que integram o domínio público municipal é afecto na sua utilização à instalação das condutas e equipamentos do serviço público de gás natural, ou seja, a um uso público que se enquadra nas atribuições do Estado;

41. Por conseguinte, em virtude do contrato de concessão e da aprovação do traçado e do projecto da rede de gás natural, a CMS 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;

42. Deste modo, 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;

43. Pelo exposto, não pode a CMS, 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;

44. O acto de liquidação das taxas impugnadas é nulo, por violação do disposto no artigo 133.º, n.º 2, alínea b) do Código de Procedimento Administrativo;

45. Por outro lado, a verdade é que estando em causa um serviço público concedido pelo Estado – e não pelo Município – e constituindo obrigação da concessionária perante o concedente "*dotar-se de todas as infra-estruturas e outros meios necessários, em cada momento, à exploração da concessão e promover a respectiva implantação*" (cfr. cláusula 27.ª, n.º 1 do contrato de concessão – Doc. n.º 1 junto à p.i.), nunca a cedência e utilização dos bens do domínio público municipal poderia ficar dependente da vontade discricionária do titular desse domínio, sob pena de, se assim fosse, ficarem ameaçados o cumprimento das obrigações contratuais da concessionária e – o que é mais importante – a regularidade, continuidade e eficiência do serviço (cfr. cláusula 7.ª do contrato – Doc. n.º 1 junto à p.i.);

46. Estabelecendo a lei a obrigação de o Estado, como concedente, proporcionar ao concessionário o direito ao uso do domínio público necessário à implantação da rede de distribuição regional de gás natural, não pode o contrato de concessão deixar de ser interpretado à luz do prescrito nas bases legalmente estabelecidas;

47. A previsão do protocolo com o município não deve ser entendida nem como uma transferência daquela obrigação do Estado para o Município, nem como uma condição necessária para o exercício do uso pelo concessionário, mas como uma simples forma de o Estado cumprir a sua obrigação de proporcionar ao concessionário o uso de bens dominiais de outras entidades, compatibilizando-se esse uso – sempre que possível, através da celebração do referido protocolo – com as outras finalidades a que se encontram afectos os bens dominiais em causa;

48. Porque assim é, o mencionado protocolo não é sequer uma condição necessária para que o referido uso se concretize, pois prevê-se que, em caso de desacordo com a autarquia quanto às condições do mesmo, o Estado assegurará directamente o uso em causa, reafectando para o efeito o domínio público necessário à implantação e exploração das infra-estruturas da rede de gás natural;

49. Essa reafectação do bem vai além do que se estabelece na Base XVII pois já não é apenas o uso do bem público pelo concessionário que é garantido pelo concedente, mas sim a própria titularidade do bem dominial, que é retirada ao Município e passa a ser afectada ao concessionário;

50. Deste modo, a reafectação dominial prevista na cláusula 23.ª do contrato de concessão é uma solução extrema que se traduz na reafectação do imóvel em causa a favor do concessionário e que não se deve confundir com a simples disposição tomada pelo Estado na Base XVII quanto ao uso pela concessionária dos bens dominiais necessários à instalação e exploração da rede de gás natural;

51. Tal é por demais demonstrativo da manifesta prevalência do interesse nacional sobre os interesses patrimoniais da autarquia e da consequente compressão dos poderes desta em matéria de administração do seu domínio;

52. Não podem ter a natureza de taxas os tributos exigidos pela CMS 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;

53. Quanto muito a CMS 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.

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 provada a seguinte factualidade:

A) A "LISBOAGÁS GDL – SOCIEDADE DISTRIBUIDORA DE GÁS NATURAL DE LISBOA, SA", é concessionária do serviço público da rede de distribuição regional de gás natural de Sintra, nos termos do Decreto-Lei n.º 33/91, de 16 de Janeiro, tendo sucedido em todos os direitos e obrigações à "GDP – GÁS DE PORTUGAL, SA" (cfr. art.º 1.º e 2.º da petição inicial e documento de fls. 27 a 86);

B) Através dos ofícios n.ºs 12221/06, 14555/06, 14485/06, 14628/06, 14616/06, 14608/06, 14606/06, 14626/06, 14599/06, 14639/06, 14539/06, 14618/06, 14499/06, 14514/06, 14461/06, a Câmara Municipal de Sintra notificou a impugnante para proceder ao pagamento do montante global de € 657.593,50, relativa a taxas devidas pela ocupação/utilização do subsolo municipal, prevista no n.º 2.2 do art.º 29.º da Tabela de Taxas e Licenças em vigor para o município de Sintra para o ano de 2006 (cfr. fls. 87 a 141);

C) A presente impugnação foi deduzida em 26/06/2006 (conforme carimbo aposto a fls. 3 dos autos).

III – Veio a ora recorrente impugnar a liquidação de taxas devidas pela ocupação/utilização do subsolo municipal efectuada pela Câmara Municipal de Sintra, alegando, em síntese, que o tributo em causa constitui um imposto e não uma taxa, pelo que a sua criação está vedada aos municípios, mas, ainda que fosse considerado um taxa sempre a recorrente dele estaria isenta, nos termos do artigo 33.º, n.º 1 da Lei 42/98, de 6 de Agosto.

Por na sentença recorrida o Mmo. Juiz "a quo" ter julgado totalmente improcedente a impugnação deduzida, vem agora a impugnante dela recorrer com o fundamento de que se não fez a apreciação devida das questões suscitadas.

Vejamos. Quanto à natureza do tributo em causa, cobrado pela utilização do subsolo do domínio público municipal, tem sido entendido pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores que se trata efectivamente de uma taxa e não de um imposto (v., entre muitos, os acórdãos deste STA de 17/11/2004, nos recursos 650/04 e 654/04, de 13/4/2005, no recurso 1339/04, de 27/4/2005, no recurso 1338/04, de 9/5/2007, nos recursos 648/06, 1223/06 e 94/07, e de 9/10/2008, no recurso 500/08; também do TC, os acórdãos 365/2003 e 366/2003, de 14/7/2003, 354/2004 e 355/2004, de 19/5/2004, e 396/2006, de 28/6/2006).

Como se diz no acórdão do STA de 13/4/2005, no recurso 1339/04, "*A solução da questão em apreço depende dos conceitos constitucionais de imposto e de taxa.*

A distinção constitucional entre os conceitos de imposto e de taxa tem por base o carácter unilateral ou bilateral e sinalagmático dos tributos, sendo qualificáveis como impostos os que têm aquela primeira característica e como taxas, os que têm as últimas.

Como se refere no n.º 2 do art. 4.º da L.G.T. e já anteriormente se entendia, as taxas podem ter por fundamento a utilização de um bem do domínio público.

(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).

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 aqui 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, ora recorrente.

E, de facto, como se diz no aresto citado, é evidente que "*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, limitada a possibilidade de utilização desse subsolo para outras actividades de interesse público.*

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.

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 e deste Supremo Tribunal Administrativo, é de concluir, pois, que os tributos liquidados no acto impugnado têm a natureza de taxas, tendo cobertura legal no art. 19.º, alínea c), da Lei das Finanças Locais (Lei 42/98, de 6 de Agosto), que dispõe 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*".

A impugnante suscitou ainda a questão respeitante à sua eventual isenção de que, por força do artigo 33.º, n.º 1 da Lei das Finanças Locais, gozaria relativamente a essas taxas na medida em que estaria a exercer poderes e a prosseguir fins que eram do Estado.

Mas também aí a recorrente carece de razão.

A isenção de que o Estado goza, nos termos da citada norma, é subjectiva, não sendo transmissível a outrem, para além de que, através da concessão destes serviços, o Estado apenas transfere para o concessionário os poderes estritamente necessários ao desempenho do serviço público em causa e não as suas funções, sendo que o concessionário mantém a sua natureza jurídica de sociedade comercial.

A sentença recorrida que assim decidiu não merece, por isso, censura.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

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

Lisboa, 12 de Novembro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Miranda de Pacheco*.

Acórdão 12 de Novembro 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 721/08-30.
Recorrente: António da Costa Ferreira e Outra.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1-António da Costa Ferreira e Maria Madalena dos Santos Ferreira, melhor identificados nos autos, vêm recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, a fls. 54 e seguintes,

que julgou procedente a questão prévia de extemporaneidade da reclamação que haviam deduzido nos autos de execução fiscal n.º 3697-01/103524 e que fora suscitada pelo Ministério Público, formulando as seguintes conclusões:

1. Os recorrentes foram citados a 06/12/2007 da penhora sobre o bem imóvel, tendo dentro do prazo para deduzir oposição (30 dias) arguido junto do órgão de execução fiscal a nulidade da citação, por violação do disposto nos art.ºs 165.º, n.º1 alínea b) e 163.º, n.º1, alínea e) e n.º2 ambos do CPPT e quanto à recorrente mulher ainda por violação do disposto no art.º 165.º, n.º1, alínea a) do mesmo diploma legal.

2. A arguição de nulidade foi tempestiva, tendo sido remetida via fax e correio a 18/01/08, atento o disposto no art.º 144.º, n.º1 do CPC e art.º 2.º, alínea e) do CPPT, tendo em conta as férias judiciais de Natal.

3. Os recorrentes alegaram na citada arguição de nulidade que a citação de ambos apenas refere o valor global da dívida e proveniência, referindo tratar-se de IVA de vários anos, mas não discriminando os anos e períodos, a partir de que data são devidos juros de mora e sobre que montantes é que incidem, e ainda quanto à recorrente mulher a falta de citação, nos termos do disposto no art.º 239.º e 220.º ambos do CPPT, conjugado com o disposto no art.º 825.º, n.º1 e 2 do CPC.

4. A citação da penhora efectuada aios recorrentes não continha conforme mencionava nota demonstrativa da dívida, desconhecendo os mesmos a razão de tal facto.

5. Apesar da reacção do recorrentes a 19/01/08 foram notificados do despacho de convocação de credores e que designava dia para a venda do bem penhorado., sem que o serviço de execução fiscal se tenha pronunciado sobre as nulidades arguidas anteriormente.

6. Face ao rumo do processo de execução fiscal os recorrentes fizeram uso da faculdade prevista no art.º 276.º e seg do CPPT e reclamaram para TAF de Almada a 03.03.08, requerendo a revogação do despacho que designava dia para venda do bem e procedia à convocação de credores, por o mesmo violar os direitos básicos dos contribuintes, ou seja, o direito a serem informados e a obterem resposta às suas pretensões- nomeadamente a arguição de nulidade já deduzida perante aquele órgão, pelas razões já invocadas em 3 destas conclusões - assim como impedia os recorrentes de exercerem o seu direito de resposta à citação efectuada, nos termos do 204.0 do CPPT, por falta de informação suficiente.

7. Só depois de reclamarem judicialmente é que o órgão de execução se veio a pronunciar, determinando a manutenção do despacho que designa o dia para venda do bem, por entender que a citação foram bem feita, sem que para o efeito justificasse a sua decisão, atentos os argumentos do recorrentes, despacho esse que só é do conhecimento dos recorrentes quando notificados pelo TAF de Almada e nunca pelo órgão de execução.

8. O Ministério Público deu parecer sobre os factos constantes do auto de reclamação judicial, pronunciando-se erroneamente sobre a questão prévia de tempestividade da mesma, já que partiu de falsas premissas e ao arrepio da corrente jurisprudencial majoritária sobre a questão.

9. Nesse mesmo sentido se veio pronunciar o Mmo juiz a quo na douta sentença que decidiu a questão prévia, sem se pronunciar sobre a questão de fundo, entendendo este deveriam os recorrentes ter reclamado no prazo do 277.º, tendo o prazo terminado a 17/12/07, e entendendo ainda que os requerimentos a arguir as nulidades se tratavam de reclamações ao abrigo do 276.0 e seg. do CPPT, julgando intempestiva a mesma.

10.Mais, entendendo que os recorrentes interpuseram uma segunda reclamação que não pode reabrir o processo, referindo-se agora à única reclamação judicial apresentada e que é a datada de 03/03/08.

11.Os recorrentes discordam do teor da douta sentença, razão pela qual interpuseram o presente recurso, tanto mais que entendem que o despacho de 18/02/08 do órgão de execução fiscal é susceptível de reclamação nos termos dos art.ºs 276.º e seg. do CPPT, e porque a mesma se encontra inquinada de outros vícios.

12. Em súmula o douto Tribunal recorrido, entendeu que os actos reclamados são unicamente as citações de 06/12/07, quando na verdade os recorrentes primeiro arguiram a nulidade dessa citação perante o órgão de execução fiscal mediante requerimentos datadas de 18/01/08 e perante silêncio daquele quanto àqueles requerimentos e confrontados posteriormente com a notificação de 18/02/08, que definitivamente coarctava os direitos do contribuintes e ora recorrentes, impedindo-os de exercer o contraditório e de obter informações essenciais, violando aqueles serviços o direito de resposta devido aos contribuintes.

13.Mais entendem os recorrentes que o prazo para arguirem as nulidades invocadas é o prazo para deduzir oposição, tendo cumprido o mesmo, sendo que a única reclamação apresentada ao abrigo do 276.º e seg. do CPPT é a de 03.03.08 e que nunca poderiam reclamar do acto de citação com fundamento na nulidade da citação sem antes arguirem perante o órgão fiscal essa mesma nulidade, o que nunca seria no prazo que o Mmo. Juiz a quo entende, ou seja os 10 dias previsto no art.º 277.º do CPPT.

14.Os requerimentos de 03.03.08, são os únicos a que se pode aplicar as normas dos art.º 276.º e seg. do mesmo diploma legal, tendo sido interposto tempestivamente, alegando-se em resumo que o serviço de finanças reclamado fez "tábua rasa" das arguições de nulidade apresentadas pelo ora recor-

rentes, violando-se os direitos do contribuintes já mencionados nestas conclusões e consequentemente deixavam sem qualquer efeito útil as arguições apresentadas a18/01/08.

15. Salvo o devido respeito por melhor opinião é pois notória a confusão plasmada na douta sentença recorrida, quando atribui aos requerimentos de arguição de nulidade o efeito de reclamação judicial (art.º 276.º e 277.º do CPPT) nomeadamente quanto ao prazo.

16. Entendem os recorrentes que a arguição de nulidade deve ser feita em sede de execução e não de reclamação, no prazo da oposição, em requerimento dirigido directamente ao órgão de execução que tomou a decisão.

17. Este entendimento é pacífico junto dos Tribunais superiores, ou seja, é entendimento jurisprudencial que a nulidade relativa à citação não deve ser fundamento de oposição, mas a sua arguição deve, nos termos do art.º 198.º, n.º2 do CPC (única correspondência a efectuar no âmbito da execuções fiscais) ser feita no prazo daquela, sendo considerada como equivalente à contestação em processo declarativo.

18.Por outro lado, o art.º 97.º da LGT dispõe que "a todo o direito corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo", e no caso em apreço dada a natureza judicial do processo de execução (art.º 103.º, n.º 1 do CPPT) a arguição deve ser feita num processo de natureza judicial, e foi o que os aqui recorrentes fizeram quando a 18/01/08 arguiram a nulidade perante o órgão de execução e naqueles autos.

19. Mas aquele órgão não se pronunciou atempadamente sobre os requerimentos de arguição de nulidade das citações, remetendo-se ao silêncio e posteriormente proferiu o despacho de 18.02.08, vindo deste modo a agravar a posição dos ora recorrentes nos presentes autos.

20. O órgão de execução ignorou por completo a arguição de nulidade das citações dos ora recorrentes e ao lavrar o despacho de 18.02.08 veio no entender destes tomar partido pelo indeferimento da referida arguição, factos esses que não foram analisados pelo Tribunal recorrido, quando se entende, salvo o devido respeito, deveriam ter sido, já que a questão prévia sobre a tempestividade da reclamação não passa de um "fantasma" inventado para se abster de se pronunciar sobre a questão de fundo.

21. Por tudo a acima explanado mantém os recorrentes a posição que ao decidir sobre a questão prévia da intempestividade da reclamação, muito mal esteve o Tribunal recorrido.

22.Uma vez que se entende que quando detectada a nulidade das citações efectuadas aos recorrentes da penhora do bem, em preterição de formalidades previstas na lei - art.º 198.º, n.º1 do CPC, esta só pode ser conhecida no seguimento de arguição dos interessados, como aconteceu nos presentes autos, no prazo de 30 dias nos termos do n.º 1, do art.º 203.º do CPPT, conjugado com o disposto no art.º 144.º e 264.º, n.º 3, ambos do CPC - prazo esse que foi cumprido com os requerimentos de 18-01-08.

23.Devendo, por conseguinte ser pedido junto do órgão emissor do acto, já que é ele que tem em seu poder os documentos necessários para o efeito e só ela naquele momento está em condições de satisfazer ou contradizer o pedido formulado pelos interessados.

24. Veja-se nesse sentido o Ac. do STA de 26.06.2002, no recurso n.º 0832/02, Ac. do STA de 24-08-2005, no recurso n.º 0934/05 e Ac. do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 28/02/2007, no recurso n.º 950/05.

25. Todos eles são unânimes em considerar que a arguição de nulidade da citação deve ser invocado junto órgão de execução que formalizou o acto, dentro do prazo para a oposição (30 dias), pelo que a arguição dos aqui recorrentes foi tempestiva e não se tratou de uma reclamação ao abrigo dos artºs 276. e seg. do CPPT.

26. Quanto à restante matéria que não foi decida e em nosso entender erroneamente, por ter o tribunal recorrido partido das premissas erradas, cumpre ainda referir que os aqui recorrentes quando citados para a execução, não lhes foram dado a conhecer e contrariamente ao que refere a citação, a demonstração da dívida exequenda, nomeadamente, anos em dívida e os respectivos períodos, valores em dívida por ano e período e valor dívida imputável a título de juros e discriminação dos respectivos juros por ano e períodos, pelo que a irregularidade em causa deve ser suprida, mediante a repetição da citação e anulação dos actos subsequentes.

27. Acrescendo ainda o facto de a executada mulher e ora recorrente não ter sido citada para a execução, só tendo tido conhecimento da mesma com a citação da penhora, desconhecendo igualmente aquela quais os montantes em dívida, ou melhor, a demonstração da mesma, assim como desconhecia que o executado teria procedido a pagamentos por conta.

28. Assim, salvo o devido respeito deveria igualmente o Tribunal recorrido, ter-se pronunciado pela falta de citação da executada mulher, na qualidade de cônjuge do executado, por forma que esta pudesse vir a adquirir a posição de executada, já que até à mesma esta não detinha aquela qualificação, violando assim e a acrescentar ao já anteriormente alegado quanto à nulidade da citação a falta da mesma, facto que pode ser arguido a todo o tempo, uma vez que foram preteridas as normas constantes dos art.ºs 239.º e 220.º do CPPT, conjugado com o disposto no art.º 825.º, n.º 1 e 2 do CPC

29. Por outro lado, deveria o Tribunal a quo ter apurado da veracidade da arguição de nulidade das citações e da falta de citação da recorrente mulher nos termos acima mencionados nestas conclusões, facto esse que pode ser apreciado a todo o tempo, nomeadamente quanto à falta de citação.

30. Finalmente há que referir que a douta sentença recorrida violou as normas legais aplicáveis aos presentes autos, pronunciando-se sobre uma questão prévia totalmente fora de contexto e de sustentação legal e ao arrepio do que este TRIBUNAL tem vindo a decidir, violando assim o disposto nos art.º 198. º, n.º1 do CPC e 203.º do CPPT, assim como o disposto nos art.ºs 144.º e 264.º n.º3 do CPC.

31.Ao deixar de se pronunciar sobre a questão de fundo, ou seja a nulidade das citações, violou o Tribunal recorrido o disposto nos art.ºs 165.º, n.º1, al.b) e 163.º, n.º1 aI. e) e n.º2, ambos do CPPT.

32.Não se pronunciando igualmente sobre a falta de citação da recorrente mulher na qualidade de cônjuge do executado, violou ainda o Tribunal recorrido o disposto nos art.ºs 165.º, n.º1, aI. a) do CPPT conjugado com o disposto nos art.ºs 239.º e 220.º, ambos do CPPT e artº 825.º, n.º1 e 2 do CPC.

2- A Fazenda Pública não contra-alegou.

3-O Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu a fls. 164 douto parecer no sentido do improvimento do recurso.

4- Em cumprimento de despacho do Relator de fls.186 e verso foram os recorrentes notificados para se pronunciarem a respeito da eventualidade de vir a ser declarada a incompetência deste Supremo Tribunal, em razão da hierarquia, tendo em conta que nas conclusões 10.º, 13.º e 14.º vinha alegada matéria de facto não assente no probatório, nomeadamente sob a alínea L).

Pronunciaram-se os recorrentes nos termos que constam de fls. 192 e seguintes e que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais

Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

5- A sentença fixou a seguinte matéria de facto:

A - Em 2001-09-24 foi autuado contra o executado António Costa Ferreira o processo de execução fiscal n.º 3697-01/103524.0 para cobrança de dívidas relativas ao IVA, cfr. fls. 2 do processo de execução apenso.

B - Em 2004-04-21 foi apensado ao processo supra, o processo de execução fiscal n.º 3697-03/100887.0, cfr. fls. 5 e 6 do apenso.

C - Em 2007-06-18 foi penhorado o prédio descrito no auto de penhora, cfr. fls. 16 e 17 do apenso.

D - Em 2007-12-06 foi recebido pelo reclamante o ofício n.º 21736 de 2007-11-27, do qual consta:

"... fica por este meio citado de que se, no prazo de 30 dias, não efectuar o pagamento da quantia exequenda de €73. 114,38, bem como dos correspondentes juros de mora e custas do processo instaurado por dívida de IVA, será designado dia para venda judicial do bem penhorado (...).

No mesmo prazo poderá requerer o pagamento prestacional (artigo 196º CPPT), dação em pagamento (artigo 201º CPPT) ou então deduzir oposição judicial (artigo 204º CPPT).

Junta-se cópia do auto de penhora, bem como da demonstração da dívida exequenda.

", cfr. fls. 45 a 47 do apenso.

E - Em 2007-12-06 foi recebido pela reclamante o ofício n.º 21735 de 2007-11-27, com o mesmo teor do ofício supra, cfr. fls. 42 a 44 do apenso.

F - Em 2008-01-18, António da Costa Ferreira apresentou no Serviço de Finanças do Seixal, requerimento a arguir a nulidade da citação no processo de execução fiscal n.º 3697200101035240 e apensos, através do qual pede:

Nestes termos e nos mais de direito, deve a citação efectuada ao executado ser declarada nula, por omissão de requisitos essenciais, conforme mencionado neste articulado, de molde a que o mesmo possa exercer a sua defesa com pleno conhecimento de todos os factos que lhe são Imputados, In casus, a que processos se refere e que se encontram apensados, os valor do respectivo IVA em cada um dos processos, datas de liquidação de contagem juros de mora, valores dos respectivos juros de mora, etc.

Razão pela qual requer a V. Exa. se digne proceder à citação do executado em plena conformidade com a legislação fiscal.

."cfr. fls. 9 a 12 dos autos e fls. 78 a 80 do apenso.

G - Em 2008-01-18, Maria Madalena Santos Ferreira apresentou no Serviço de Finanças do Seixal, requerimento a arguir a nulidade da citação no processo de execução fiscal n.º 3697200101035240 e apensos, através do qual pede:

Nestes termos e nos mais de direito, deve a citação efectuada ao cônjuge do executado ser declarada nula, por omissão de requisitos essenciais, conforme mencionado nos art.º 1 a 5º deste articulado, e ainda que assim se não entenda o mesmo procedimento deverá ser adoptado em virtude de que a falta de citação do cônjuge do executado, conforme determina o CPPT, para vir aos autos também requerer a separação judicial de bens viola os interesses da aqui interessada e prejudica a sua defesa pelo que deverá ser sempre considerada como falta de citação e por conseguinte ser-lhe aplicado o regime previsto no n.º 2 do art.º 165.º do CPPT

Mais requer, em consequência das nulidades invocadas que seja efectuada a citação da aqui interessada em conformidade com a legislação fiscal, cfr. fls. 27 a 30 dos autos e fls. 81 a 83 do apenso.

H - Em 2008-02-08 o Chefe de Finanças do Serviço de Finanças do Seixal proferiu despacho de designação do dia para a venda judicial do bem penhorado e para cumprimento do artigo 239º e 241º do CPPT, cfr. fls. 52 do apenso.

- Em 2008-02-19, foi recebido pelo reclamante o oficio n.º 2160 que remeteu o despacho de 2008-02-08 e o edital do bem a vender, datado de 2008-02-18, cfr. fls. 14 a 18 dos autos e 62 a 64 do apenso.

J - Em 2008-02-19, foi recebido pela reclamante o ofício n.º 2161 que remeteu o despacho de 2008-02-08 e o edital do bem a vender, datado de 2008-02-18, cfr. fls. 32 a 36 dos autos e fls. 59 a 61 do apenso.

L - Em 2008-03-04 deram entrada na Repartição de Finanças do Seixal a presente reclamação, composta por dois requerimentos, um de cada reclamante, com os seguintes pedidos, do reclamante e da reclamante, respectivamente:

Termos em que, nos melhores de direito e com o suprimento de V. Exa, deve à presente Reclamação ser concedido provimento, revogando-se as decisões aqui recorridas, uma comissiva e a outra omissiva, e em consequência ser ordenada a citação do executado agora acompanhada do respectivo título executivo, bem como, dos elementos que permitam determinar com exactidão qual a natureza, a proveniência e a decomposição detalhada da divida exequenda

Termos em que, nos melhores de direito e com o suprimento de V Exa, deve à presente Reclamação ser concedido provimento, revogando-se as decisões aqui recorridas, uma comissiva e a outra omissiva e em consequência ser ordenada a citação da reclamante, também na qualidade de cônjuge do executado e para vir aos autos requerer a separação de bens ou juntar certidão comprovativa da ocorrência da mesma, agora acompanhada igualmente do respectivo título executivo, bem como, dos elementos que permitam determinar com exactidão qual a natureza, a proveniência e a decomposição detalhada da dívida exequenda.

cfr. fls. 3 e ss. dos autos e fls. 112 e ss. do apenso.

M - Em 2008-03-06, o Chefe de Finanças do Serviço de Finanças do Seixal face aos requerimentos apresentados pelos ora reclamantes, manteve o despacho de 2008-02-08, cfr. fls. 96 do apenso.

6.1.- Por ser de conhecimento oficioso (artigo 16.º n.º 1 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, aludida no despacho de fls. 186 e verso.

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 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 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 l e 2, do CPPT).

6.2.-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 suporte 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.

6.3- Acontece que, no caso "sub judicio", os recorrentes na sequência de terem alegado nos artigos 10.º, 16.º, 20.º e 22.º que tendo o prazo para a reclamação tido o seu início a 23/02/08 terminaria a 03/03/08, prazo esse que fora respeitado uma vez que nesta última data a remetera "por correio registado em mão", vêm nas conclusões 6.ª, 10.ª, 13.ª e 14.ª reafirmar a entrada dessa reclamação no TAF de Almada a 03/03/08, o que contraria a factualidade assente na alínea L do probatório, sendo-lhe, pelo menos, estranha, sendo certo que tão pouco tal alegação se mostra documentalmente comprovada nos autos.

6.4- Sendo assim, como é, alicerçando-se o recurso em factos não julgados como provados na sentença, que não são, em abstracto, indiferentes ao julgamento da causa e dos quais os recorrentes visam extrair consequências jurídicas, impõe-se concluir que não tem fundamento exclusivo em 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 Sul (Secção do Contencioso Tributário) -(cfr. art. 18, n.º3 do CPPT), para o qual os recorrentes poderão requerer a remessa do processo de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 12 de Novembro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 12 de Novembro de 2008.

Assunto:

Reclamação para a conferência. Ónus de alegação.

Sumário:

O direito de reclamar para a conferência de qualquer despacho do relator, nos termos do n.º 3 do artigo 700.º do CPC, há-de resultar de prejuízo que o mesmo cause ao reclamante e que ele, caso o mesmo não seja manifesto, terá de demonstrar.

Processo n.º: 794/07-30.
Recorrente: Sociedade Vinícola Raul Duarte, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – Sociedade Vinícola Raul Duarte, Lda., com os sinais dos autos, tendo sido notificada do acórdão proferido nos presentes autos em 16/4/2008, e não se conformando com o mesmo, dele veio interpor recurso para o Pleno desta Secção, nos termos do artigo 284.º do CPPT, com fundamento em oposição com os acórdãos da mesma Secção de 12/6/2007 e de 23/04/2008, proferidos, respectivamente, nos recursos n.ºs 672/06 e 997/07.

Por despacho do relator de fls., foi o recurso interposto considerado findo, nos termos do n.º 5 do artigo 284.º CPPT, por não haver oposição.

Inconformada com tal despacho, vem agora a requerente, ao abrigo dos artigos 700.º, n.º 3 do CPC e 288.º, n.º 3 do CPPT, requerer que sobre a matéria do recurso e do despacho do relator recaia acórdão.

Notificada para, querendo, se pronunciar sobre o requerido, vem a Fazenda Pública dizer que o mesmo deve ser liminarmente indeferido, por ausência de motivação ou fundamentação.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal teve vista, mas não se pronunciou.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É do seguinte teor o despacho reclamado:

«*I - Sociedade Vinícola Raul Duarte, Lda., com os sinais dos autos, tendo sido notificada do acórdão proferido nos presentes autos em 16/04/2008, e não se conformando com o mesmo, dele vem interpor, a fls. 418 e 437, recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA, nos*

termos do artigo 284.º do CPPT, com fundamento em oposição com os acórdãos da mesma Secção de 12/06/07 (Recurso n.º 672/06) e de 23/04/08 (Recurso n.º 997/07), alegando, em síntese, que:

Quanto ao recurso de fls. 418

A- O acórdão recorrido considera que "(...) não indica a recorrente a norma de direito comunitário cuja interpretação, a submeter à consideração do TJCE, seja desconforme com o prazo de cinco dias que lhe foi concedido para pagamento voluntário do imposto liquidado (...)", prazo esse que se verifica ter sido efectiva e implicitamente o único prazo concedido à impugnante para poder conhecer tal contingência fiscal e se poder defender.

B- Por sua vez, o acórdão fundamento do TJCE quanto ao princípio fundamental do direito de defesa estipulou que, tendo em conta o disposto no artigo 20.º, n.º 3, da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, e obediência ao princípio fundamental do direito de defesa é necessário dar expressamente um prazo de quatro meses para se apresentar a prova da regularidade da operação ou do local onde a irregularidade ou a infracção foi efectivamente cometida a um operador económico que não teve a possibilidade de saber, em tempo oportuno, que infracções ou irregularidades, com consequências financeiras, lhe são expressamente assacadas.

C- Por outro lado, o acórdão fundamento do STA relativo à necessidade de ouvir o TJCE sobre a questão do direito de defesa entendeu que o princípio do respeito dos direitos de defesa é uma questão fundamental de direito comunitário e que merecia e exigia que o Tribunal de Justiça se pronunciasse, por se tratar de uma questão muito relevante, nova, complexa e que poderá vir a ser invocada – é-o seguramente – noutros litígios.

D- A recorrente, pelas razões atrás expostas, entende, pois, não ser necessário, à primeira vista, o reenvio prejudicial para que se uniformize esta jurisprudência em sentido conforme ao direito comunitário e à Constituição da República Portuguesa.

E- Pelo que a recorrente propõe que o acórdão a proferir em uniformização de jurisprudência reproduza o essencial da decisão do acórdão fundamento do TJCE, nos seguintes termos, ou outros melhores:

"O prazo de 4 meses previsto no artigo 20.º, n.º 3, da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, para o operador económico apresentar a prova da regularidade da operação ou do local onde a irregularidade ou a infracção foi efectivamente cometida é um princípio fundamental de direito comunitário do direito de defesa, cuja violação pode ser arguida por um operador económico que não teve a possibilidade de saber, em tempo oportuno, que infracções ou irregularidades, com consequências financeiras, lhe são expressamente assacadas, assim invalidando a liquidação impugnada".

F- Porém, caso se entenda que a questão deverá ser reenviada ao TJCE, ao abrigo do art.º 234.º CE, então a pergunta que se propõe seja feita é a seguinte:

"Um prazo máximo de 5 (cinco) dias, contado da notificação de uma liquidação a posteriori efectuada pela autoridade aduaneira a um depositário autorizado expedidor para pagar a quantia de € 325.746, 95 (trezentos e vinte e cinco mil, setecentos e quarenta e seis euros e noventa e cinco cêntimos) de imposto especial sobre o consumo de álcool, sem ter sido previamente aberta qualquer audição prévia, nem dado a conhecer quais as irregularidades ou infracções que impediram o efectivo apuramento do regime de suspensão relativamente a 11 operações de exportação de álcool etílico a 96,3 %, no total de 339.078,0 litros para a Checoslováquia efectuadas entre 14.11.1995 e 17.11.1995, viola o direito de defesa do depositário autorizado expedidor?".

Quanto ao recurso de fls. 437

A- No acórdão de 23/04/2008, tirado no processo n.º 0997/07, acórdão fundamento, o entendimento propugnado vai no sentido de, ao abrigo da citada estipulação do art.º 279.º do Código Civil, se aplicar apenas a nova medida do prazo prescricional (ou seja, apenas o art.º 48.º da LGT) mas já não as regras reguladoras dos termos em que se conta, nem tudo o que releva para o seu curso;

B- Por sua vez, o entendimento sufragado no acórdão recorrido – acórdão de 16/04/2008 tirado no presente processo n.º 794/07 – no sentido de ignorar a aplicação do art.º 49.º, 2, da LGT, desconsiderando assim o período decorrido até à autuação da impugnação, viola a Lei e a CRP;

C- O art.º 49.º, 2, da LGT obriga a somar ao prazo de prescrição, depois da cessação do período interruptivo, o tempo decorrido até à data da autuação do acto interruptivo;

D- Para além do atrás referido sobre o alcance do art.º 49.º, n.º 2, também por força do art.º 12.º do Código Civil, resulta que quanto aos factos e seus efeitos (situações jurídicas e relações já constituídas) ocorridos no âmbito do CPT, é esta a lei aplicável, designadamente quanto à soma do período decorrido até à autuação da impugnação, para efeito de contagem do prazo prescricional.

E- Por outro lado, o ponto 17) do art.º 2.º da Lei n.º 41/98, de 04/08, Lei de Autorização Legislativa da Lei Geral Tributária, mandou tão só rever o prazo de prescrição e não qualquer outro aspecto, como o modo de contagem, sob pena de inconstitucionalidade, por violação, designadamente, do princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal, consagrado nos arts. 103.º, 2, e 165.º, 1, alínea i), e n.º 2, da CRP, em virtude de se estar perante uma garantia dos contribuintes.

F- O entendimento propugnado no aresto recorrido viola ainda o princípio da igualdade (art.º 13.º da CRP), pois não é aceitável, por exemplo, que um contribuinte que tenha prazo para impugnar

até ao dia 05.01.1999, mas diligentemente o fez no dia 30/12/1998, não possa somar o tempo que tiver decorrido até à data da autuação da sua impugnação, apresentada nesse dia 30, e outro contribuinte que tenha deduzido a sua impugnação no dia 05.01.1999 já o possa fazer.

G- E constitui uma efectiva e grave lesão da garantia do contribuinte (prescrição da obrigação tributária), que impugnara judicialmente antes de 1999, pois é manifesto que o legislador da LGT não visava tal esbulho ou confisco com o encurtamento do prazo de prescrição, como decorre do art.º 2.º, ponto 4), da Lei n.º 41/98, de 04/08, que garante a irretroactividade dos impostos, nos termos da Constituição, e ponto 17) do mesmo artigo, que manda rever tão só o prazo de prescrição das obrigações tributárias, e não outros elementos do instituto da prescrição como é o modo de contagem do prazo.

H- E infringe também os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica, fundamento do instituto da prescrição, princípios ínsitos na ideia de Estado de direito democrático, e com expressão, designadamente, nos arts. 2.º e 103.º da CRP, que visam resguardar os contribuintes das manifestações de força do Estado, como acentuam, entre outros, os Professores Vítor Faveiro, Nuno Sá Gomes e Casalta Nabais.

I- Aliás, uma lei é inconstitucional quando os direitos, liberdades e garantias sejam restringidos de forma mais excessiva e menos proporcional, por força do princípio da proibição do excesso contido no art.º 18.º, 2, da CRP (Ac. 88-115-L, proc. 86.0190 do TC).

J- O entendimento propugnado no aresto recorrido viola também o princípio da Justiça, pois ao decidir como decidiu cria uma manifesta situação sem fundamento válido jurídico e sem legitimidade bastante (art.º 268.º, n.º 2, da CRP).

Em face do exposto,

Requer-se a V.Exas. se dignem fixar e uniformizar jurisprudência no sentido de:

"A aplicação de diferentes regimes temporais no tocante aos prazos prescricionais de obrigações tributárias (CPT e LGT), em face da previsão normativa do artigo 297.º do CC, não determinar a aplicação de um ou outro regime em bloco e sem mais, porquanto tal art.º 297.º do Código Civil só se refere à norma que altera o prazo, i.é., à sua medida – artigo 48.º da LGT – mas já não aos termos em que se conta, nem tudo o mais que releva para o seu curso."

Mais se requer que, uma vez fixada tal jurisprudência,

"Seja declarado que o art.º 49.º, n.º 2, da LGT, obriga, em qualquer caso, a somar ao prazo de prescrição que decorrer depois da cessação do efeito interruptivo, por facto não imputável ao contribuinte, o período de tempo que tiver decorrido até à data da autuação da citação, reclamação, recurso hierárquico, impugnação e pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo."

Por último, requer-se que, no caso concreto, seja declarada prescrita a obrigação tributária da ora recorrente.

Contra-alegando, veio a representante da Fazenda Pública dizer que:

Quanto ao recurso de fls. 418

1- No âmbito do recurso interposto a fls. 418, vem a Recorrente reportar-se a duas questões do acórdão recorrido: (i) o prazo para o exercício do direito de defesa em sede de impostos especiais de consumo; e (ii) o não reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE).

2- No que respeita à questão (i), a Recorrente apresenta como acórdão fundamento o proferido pelo TJCE, em 12 de Dezembro de 2002, no processo C-395/00 (Distillerie Fratelli Cipriani SpA).

3- Sucede, porém, que as decisões daquele Digníssimo Tribunal não são passíveis de fundamentar um recurso por oposição de acórdãos, nos termos do art.º 284.º do CPPT.

4- Com efeito, tal como resulta claramente do disposto nas alíneas b) e b´) do art.º 30.º do ETAF de 1984 aqui aplicável em virtude dos presentes autos já se encontrarem pendentes à data de entrada em vigor do novo ETAF – ex vi art.º 2.º da Lei 13/2002, de 19 de Fevereiro), só se o acórdão que a Recorrente considerasse em oposição com o acórdão recorrido tivesse sido proferido pela Secção de Contencioso Tributário de um Tribunal Central Administrativo ou pela mesma Secção do Supremo Tribunal Administrativo ou pelo Pleno desta, é que poderia ser interposto recurso por oposição de acórdãos.

5- Pelo que, deverá, desde logo, o recurso ser considerado findo no que respeita à questão do prazo para o exercício do direito de defesa em sede de impostos especiais de consumo (i), sobre a qual foi apresentado como acórdão fundamento o proferido pelo TJCE, pela ausência do requisito de se tratar de acórdão proferido pelo STA ou por um tribunal central administrativo, nos termos legais supra mencionados.

6- Além disso, e sem conceder, sempre se dirá que a Recorrente, neste recurso, não vem apontar uma oposição entre decisões jurisprudenciais sobre a mesma questão de direito, mas antes recorrer ao mecanismo processual previsto no art.º 284.º do CPPT para tentar resolver os erros de julgamento de que entende padecer o acórdão recorrido, o que é evidenciado, designadamente, pelos pontos 11 e 12 das suas alegações.

7- Nesse sentido, e no que concerne à questão (ii) em particular, a Recorrente, naquele ponto 12, ao arrepio do que é expressamente afirmado no acórdão recorrido ("(...) não foi esse o prazo [de 5 dias] que a recorrente dispôs para preparar a sua defesa mas tão só para efectuar o pagamento da quantia

apurada em falta (...)"), vem defender a interpretação de que aquilo que neste se considera como prazo de pagamento é, na realidade, um prazo de defesa, de modo a poder sustentar a oposição pretendida.

8- Ora, se, no que respeita à questão do não reenvio prejudicial para o TJCE, os Venerandos Conselheiros, nos presentes autos, afastam, com clareza, a interpretação de que o prazo de 5 dias, previsto no art.º 6.º, n.º 3, do Dec.-Lei 104/93, de 05 de Abril, é um prazo de defesa, enquanto que, no acórdão fundamento apresentado (proferido pelo STA no proc. 0672/06), a necessidade de reenvio prejudicial, não obstante não ter sido indicada em concreto qualquer norma de direito comunitário violada ou a carecer de interpretação, é arvorada no facto de se estar perante questão passível de contundir com o princípio do respeito dos direitos de defesa, é manifesta a ausência da mesma questão de direito nos acórdãos recorrido e fundamento.

9- Reconduzindo-se os pressupostos da oposição de acórdãos, susceptíveis de fundamentar o recurso previsto no art.º 284.º do CPPT, além da existência do trânsito em julgado do acórdão fundamento, que deverá ter sido proferido pela Secção de Contencioso Tributário de um Tribunal Central Administrativo ou pela mesma Secção do Supremo Tribunal Administrativo ou pelo Pleno desta, a:

a) existência de soluções jurídicas opostas, relativamente à mesma questão de direito;

b) tendo por base um quadro legislativo substancialmente idêntico;

c) tendo subjacentes situações fácticas idênticas.

10- Padece, igualmente, o recurso, quanto a esta questão, da falta de um daqueles pressupostos, a saber – existência de soluções jurídicas opostas quanto à mesma questão de direito – a qual, por si só, inibe a admissibilidade do presente recurso por oposição de acórdãos, que deverá ser considerado findo, nos termos do art.º 284.º, n.º 5, do CPPT.

Quanto ao recurso de fls. 437

11- Ao interpor este recurso para uniformização de jurisprudência, entretanto convolado em recurso por oposição de acórdãos, nos termos do despacho de fls. 458 dos autos, vem a Recorrente considerar, no que concerne à questão da prescrição da dívida impugnada, que enquanto o entendimento sufragado no acórdão recorrido é no sentido de as novas regras reguladoras da prescrição constantes da LGT se aplicarem em bloco a partir de 01.01.1999, ignorando-se tudo o que antes poderia ter ocorrido em termos prescricionais, por força do estipulado no art.º 279.º, n.º 1 do Código Civil, no acórdão fundamento (proferido, em 23.04.2008, pelo STA, no proc. 0997/07), tendo por base a mesma disposição legal – art.º 279.º, n.º 1 – entende-se ser de aplicar apenas a nova medida do prazo prescricional (ou seja, apenas o art.º 48.º da LGT) mas já não as regras reguladoras dos termos em que conta, nem tudo o que releva para o seu curso.

12- Contudo, não só, mais uma vez, a Recorrente vem recorrer a este meio processual para reagir contra os vícios de que entende padecer o acórdão recorrido, como não regista a alegada oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido pelo STA, em 23.04.2008, no proc. 0997/07.

13- Pois, quanto à imputação de vícios ao acórdão recorrido, as alegações ínsitas nas peças processuais apresentadas pela Reclamante quer em 09.07.2008 (fls. 437), quer em 29.07.2008, cujos conteúdos são substancialmente idênticos, dirigem-se, essencialmente, à denominada "D – A INFRACÇÃO IMPUTADA AO ACÓRDÃO RECORRIDO", e não a demonstrar a existência de oposição ou contradição entre acórdãos relativamente à mesma questão de direito.

14- Por seu turno, no que toca aos diferentes juízos sobre a mesma questão de direito que a Recorrente alega existir, parte a mesma de uma premissa (a de as novas regras reguladoras da prescrição constantes da LGT se aplicarem em bloco a partir de 01.01.1999) que, relativamente ao acórdão recorrido, não logra correspondência no respectivo texto, de onde resulta precisamente o oposto quando se refere, no 8.º parágrafo da pág. 4, que "... 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".

15- Acresce que, ambos os acórdãos assentam na defesa de que, nas situações de sucessão de leis no tempo no que respeita ao prazo de prescrição, uma vez determinado o regime legal a aplicar, sempre que esse diga respeito ao previsto na lei nova, só são atendíveis, para efeitos de suspensão ou interrupção do novo prazo de prescrição, os factos ocorridos na vigência da nova lei e, como tal, a partir do início daquele prazo.

16- Assim, é defendido no acórdão fundamento, a propósito da aferição da eventual prescrição do IVA de 1994, que "... 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...".

17- De igual forma, vem o acórdão recorrido sustentar que, uma vez assente que é de aplicar o prazo previsto na LGT, apenas se deverá atender aos factos ocorridos na sua vigência, para efeitos de interrupção ou suspensão daquele prazo (Cfr. 2.º parágrafo da pág. 5 deste acórdão).

18- Não se vislumbrando, deste modo, a oposição apontada pela Recorrente nas soluções jurídicas conferidas pelos acórdãos recorrido e fundamento quanto a esta questão de direito.

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 suscitadas pela recorrente que, em seu entender, estarão em oposição com anteriores soluções adoptadas por acórdãos deste STA:

- no acórdão recorrido decidiu-se não ter havido violação do direito de defesa e recusou-se a utilização do mecanismo do reenvio prejudicial enquanto no acórdão fundamento (recurso 672/06) entendeu-se necessária a pronúncia do TJCE sobre a questão suscitada da violação do direito de defesa.

- no acórdão recorrido aplicaram-se em bloco as novas regras da prescrição constantes da LGT enquanto no acórdão fundamento (recurso 997/07) se aplicou apenas a nova medida do prazo prescricional (ou seja, apenas o artigo 48.º da LGT) mas já não as regras reguladoras dos termos em que este se conta nem o que releva para o seu curso.

Quanto à primeira questão, o que a ora recorrente alegou no sentido da violação do princípio fundamental de direito comunitário do respeito do direito de defesa foi que apenas lhe tinha sido dado um prazo de cinco dias para pagar a importância apurada em falta sem que lhe fosse concedido qualquer outro prazo para preparar a sua defesa e apresentar provas da regularidade das operações efectuadas.

Todavia, o que resulta do probatório desmente tal alegação, pois a recorrente foi notificada para apresentar cópias dos DU respeitantes a essas operações em 1996, as quais se verificaram posteriormente ser falsas, tendo a liquidação só sido efectuada muito posteriormente (em 1997), ou seja, muito para além dos 4 meses invocados pela recorrente como necessários para preparar a sua defesa.

Assim, o acórdão recorrido considerou ter sido dado à recorrente um prazo suficiente para que ela se defendesse, razão por que concluiu não ter havido qualquer violação do direito de defesa.

Por outro lado, o acórdão recorrido considerou ainda que, não tendo a recorrente indicado norma de direito comunitário cuja interpretação fosse desconforme com o prazo de cinco dias que lhe fora concedido para pagamento voluntário do imposto liquidado, era de recusar a utilização do mecanismo do reenvio prejudicial, por manifestamente desadequado.

Ora, no acórdão fundamento, a questão que se suscitou, e que viria a ser colocada ao TJCE, era a de saber se o prazo de 8 a 15 dias fixado pelo artigo 60.º, n.º 6 da LGT e artigo 60.º, n.º 2 do RCPIT, para o exercício do direito de audição pelo contribuinte é conforme com o princípio do direito de defesa.

Não há aqui, pois, nem uma situação fáctica idêntica nem a questão de direito colocada é exactamente a mesma.

Com efeito, enquanto no acórdão recorrido se considerou que a recorrente teve um prazo suficiente para se defender, pois, contrariamente ao alegado, não dispôs apenas de cinco dias para preparar a sua defesa mas de um prazo consideravelmente mais alargado, a questão suscitada no acórdão fundamento era a de saber se o prazo previsto na LGT para o exercício do direito de audição do contribuinte é ou não conforme com o princípio do direito de defesa.

Razão por que, não estando perante a existência de soluções jurídicas opostas quanto à mesma questão de direito, não existe entre os dois arestos a apontada contradição.

Quanto à segunda questão enunciada, também não ocorre a alegada oposição.

Na verdade, em ambos os acórdãos se defende que, nas situações de sucessão de leis no tempo no que respeita ao prazo de prescrição, uma vez determinado que o prazo a aplicar, nos termos do artigo 279.º CC, é o da lei nova, devem ser atendíveis, para efeitos de suspensão ou interrupção do prazo de prescrição aplicável, os factos ocorridos na vigência da nova lei (v. parágrafo 2.º da pág. 5 do acórdão recorrido e texto do acórdão fundamento a propósito do IVA de 1994).

Por outro lado, e contrariamente ao alegado pela recorrente, o acórdão recorrido não aplica em bloco as regras da LGT, tendo mesmo o cuidado de afirmar no seu texto que "…não há aqui que comparar os regimes de suspensão e interrupção do prazo adoptado pelas leis antiga e nova para determinar qual é o mais favorável, escolhendo a lei aplicável segundo o juízo assim atingido" – v. parágrafo 9.º de pág. 4.

Do mesmo modo, também o acórdão fundamento não se limita a aplicar sem mais o novo prazo de prescrição da LGT, com desprezo pelas novas regras reguladoras do mesmo nela previstas, pois do texto do mesmo pode retirar-se o seguinte trecho: "… 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 …".

Ora, se a alegada oposição de acórdãos reside nessa premissa que, como se vê, não logra correspondência nos respectivos textos dos acórdãos recorrido e fundamento, é evidente que não se vislumbra, deste modo, a apontada oposição nas soluções jurídicas conferidas por aqueles arestos quanto à questão de direito enunciada.

Razão por que, relativamente a qualquer das duas questões equacionadas, se não verifica a alegada oposição de acórdãos.

Termos em que, face ao exposto, se decide, por não haver oposição, considerar os recursos findos, nos termos do n.º 5 do artigo 284.º CPPT.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em metade.
Notifique. DN.».

III – Nos termos do n.º 3 do artigo 700.º do CPC, quando a parte se considere prejudicada por qualquer despacho do relator, que não seja de mero expediente, pode requerer que sobre a matéria do despacho recaia um acórdão.

O Pleno desta Secção, em acórdão de 19/3/2003, proferido no recurso n.º 14/2002, já entendeu que nesta reclamação para a conferência contra um despacho do relator o reclamante tem o ónus de alegar e demonstrar que o despacho do relator lhe causou um prejuízo ou agravo, não bastando dizer que reclama para a conferência porque quer que sobre a matéria recaia um acórdão.

O citado aresto sustenta o decidido na posição defendida por Alberto dos Reis, in CPC Anotado, vol. V, pág. 422, quando este refere que quando a parte se considerar agravada (ou prejudicada, na actual versão) por um despacho isto quer dizer, naturalmente, que o reclamante há-de alegar e mostrar que, por um lado, o despacho é ilegal e que, por outro lado, lhe causa prejuízo.

É certo que, como defende Jorge de Sousa, in CPPT anotado e comentado, a fls. 841, em outras situações de reclamações o legislador faz referência expressa à necessidade de alegar (como é o caso do artigo 688.º, n.º 3 do CPC) pelo que a solução que pareceria compaginar-se mais com a unidade do sistema jurídico seria a de não necessidade de alegação nestas reclamações de despachos do relator, e que, por outro lado, o facto de os tribunais superiores serem fundamentalmente tribunais colegiais justificaria também essa solução.

Só que, se isso se compreende e aceita naquelas situações em que se trata de decisões que admitam recurso e a existência de um acórdão ser, em regra, imprescindível nesses casos, já não faz sentido defendê-la quando as partes não necessitando da existência dum acórdão para poderem recorrer da decisão que lhes é desfavorável, por esta ser proferida, por exemplo, já em último grau de jurisdição, e, ainda assim, sem que aleguem ou demonstrem a ilegalidade do despacho reclamado ou o prejuízo que este eventualmente lhes causaria, venham requerer, até por mera manobra dilatória, que sobre ele recaia um acórdão.

O direito de reclamar para a conferência de qualquer despacho do relator, nos termos do n.º 3 do artigo 700.º do CPC, há-de, assim, resultar, pois, de prejuízo que o mesmo lhe cause e que ele, caso o mesmo não seja manifesto, terá de demonstrar.

Ora, no caso em apreço, a reclamante limitou-se apenas a requerer que sobre o despacho do relator recaísse um acórdão.

Daí que não se vislumbrando que o mesmo lhe cause prejuízo ou seja ilegal se não vê motivo para que, de acordo com a jurisprudência desta Secção, também já manifestada em anterior acórdão de 4/5/2005, no recurso n.º 602/03, sobre o mesmo recaia acórdão.

IV – Termos em que, face ao exposto, se indefere a reclamação para a conferência apresentada.
Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça devida em 10 UCs.

Lisboa, 12 de Novembro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Pimenta do Vale — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

Código de Processo Tributário. Recurso facultativo. Prazo para deduzir impugnação ou interpor recurso contencioso. Intempestividade. Nova notificação. Consequências.

Sumário:

I — No domínio do CPT, e apesar do recurso hierárquico ser normalmente facultativo, dele cabia impugnação ou recurso contencioso (conforme os casos), contando-se o prazo apenas a partir do momento da notificação da decisão proferida no recurso hierárquico.

II — Tendo o oponente sido notificado do despacho de indeferimento do recurso hierárquico em 17/9/2003, e tendo o recurso contencioso (hoje acção administrativa especial) sido apresentada em 18/5/2005, este é manifestamente intempestivo.

III — Isto mesmo que o recorrente tenha sido de novo notificado de tal despacho de indeferimento em 18/3/2005.

Processo n.º 305/08-30.
Recorrente: CIMODA - Comércio e Indústria de Moda, Lda.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **CIMODA – Comércio e Indústria de Moda, Ld**., com sede no Parque Industrial, Pavilhão I – 6, da freguesia de São João da Ponte, Guimarães, interpôs, junto do TAF de Braga, recurso contencioso de anulação do despacho do Subdirector-Geral dos Impostos, que indeferiu o recurso hierárquico do despacho que indeferira a reclamação graciosa contra a liquidação de IVA do ano de 1992.

O Mm. Juiz daquele Tribunal declarou a nulidade de todo o processo, por erro na respectiva forma, absolvendo a Fazenda Pública da instância.

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

1. A decisão do recurso hierárquico comporta a apreciação da legalidade da liquidação do IVA.

2. É admissível impugnação judicial na sequência de recurso hierárquico.

3. O despacho de indeferimento do recurso hierárquico interposto foi notificado à recorrente no dia 18/03/2005.

4. A recorrente remeteu ao tribunal *a quo* a petição que deu origem aos presentes autos por correio registado do dia 18/05/2005.

5. A petição apresentada, por isso, é tempestiva.

6. Deve ser ordenada a convolação dos autos em impugnação judicial.

7. A douta recorrida decisão, ao assim não entender, fez uma incorrecta interpretação e aplicação do direito, tendo, nomeadamente, violado, os normativos incertos nos artºs 76º, n. 2, 97º, n. 1, alínea d), 98º, n. 4 e 102º, n. 1, alínea e), todos do CPPT, e art. 97º, n. 3 da LGT.

8. Isto porque, ao invés de os interpretar e aplicar com o sentido vertido nas antecedentes conclusões 1ª a 7ª, como se impunha, fê-lo com um sentido diametralmente oposto.

Contra-alegou a Fazenda Pública, sustentando que o recurso não merece provimento.

Foi dada vista ao MP.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1. A 29/3/96 a autora reclamou contra a liquidação de IVA de 1992, no montante de 50.136.586$00, invocando que as mercadorias constantes das facturas de que não possuía DU's, nºs 3, 4, e 5 datadas de 31/12/92, não foram transaccionadas nem vendidas em 1992, mas somente em Outubro de 1995.

2. Por despacho de 4/3/98 foi pelo Sr. Director de Finanças de Braga indeferida a reclamação graciosa, notificado à autora em 23.03.1998, com fundamento na inexistência de DU's relativamente a tais facturas, comprovativos da efectivação das exportações, e porque nada garantia que as mercadorias exportadas pelo reclamante em Outubro de 95 sejam as mesmas que o S.P. refere estarem em armazém desde 92.

3. Do despacho notificado constava a advertência de que poderia interpor recurso hierárquico em 30 dias ou deduzir em 8 dias, impugnação judicial, respectivamente nos termos dos artigos 100º e 123º n. 2 do CPT.

4. Em 28.04.1998, a recorrente interpôs recurso hierárquico de tal despacho, conforme fls. 2 ss. do apenso, cujo indeferimento lhe foi notificado em 17.09.2003.

5. Os fundamentos de tal despacho foram os seguintes:

"...2. Na sequência de inspecção realizada à escrita da recorrente e que teve por objecto os exercícios de 1991 a 1994, apurou a Inspecção Tributária os seguintes factos em sede de imposto sobre o valor acrescentado.

2.1 Contabilização da factura n. 3 - exportação - emitida em 31.12.92, a Supermercados Pereira & Filhos, Lda., Luanda-Angola, na quantia de 127 330 865$00, em vendas, sem o documento alfandegário "DU", comprovativo da efectivação da exportação.

2.2 Contabilização da factura n. 4 - exportação - emitida em 31.12.92 a Supermercados Pereira & Filhos, Lda., Luanda-Angola, na quantia de 109 264 253$00, em vendas, sem o documento alfandegário "DU", comprovativo da efectivação da exportação.

2.3 Contabilização da factura n. 5 - exportação - emitida em 31.12.92 a Supermercados Pereira & Filhos, Lda., Luanda-Angola, na quantia de 58 139 632$00, em vendas, na qual a DGN/Alfândega

de Leixões, apenas confirmou como efectivamente exportada mercadoria no valor de USD 176511,30 que ao câmbio do dia de 146$464, perfaz o montante de 25 852 551$00.

2.4 Regularizações a favor do sujeito passivo em 92/04, sem que para tanto tivesse havido observância dos condicionalismos legais.

2.5 Regularizações a favor do sujeito passivo em 92.05, sem exibição de documento justificativo.

2.6 Dedução do imposto suportado em despesas de alimentação e bebidas, sendo 10 222$00 em 92.03 e 40 978$00 em 92.09.

3. Face ao apurado viria a Inspecção Tributária a liquidar adicionalmente IVA na importância de 50 136 586$00, para o que foram elaboradas as respectivas notas modelo 382.

…

8. Sobre o assunto, deve referir-se que:

8.1 Entre outras obrigações a cujo cumprimento se acham adstritos os sujeitos passivos do imposto, refere o art. 28º do CIVA na alínea b) do n. 1, a obrigatoriedade de emissão de factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como se encontram definidas nos artºs 3º e 4º do CIVA, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão dos bens ou da prestação dos serviços.

8.2 Das facturas ou documentos equivalentes deverão constar os elementos referidos no n. 5 do art. 350 do CIVA, destacando-se de entre aqueles a menção do preço: líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável, as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido e finalmente, o motivo justificativo da não aplicação do imposto se for caso disso.

8.3 Por outro lado, sempre que uma transmissão de bens ou prestação de serviços dê lugar à obrigação de emissão de factura ou documento equivalente, o imposto torna-se exigível:

- No momento da emissão de factura ou documento equivalente se o prazo para a sua emissão foi observado;
- No momento em que tal prazo termina se o mesmo não foi respeitado.
- No momento em que tenha ocorrido o recebimento do pagamento ainda que parcial, anteriormente à emissão de factura.

8.4 De notar que a aplicabilidade do anteriormente referido mantém-se nos casos em que se verifique emissão de factura ou documento equivalente, ou pagamento, precedendo o momento da realização das operações tributáveis, tal como é definido no art. 7º do CIVA.

9. Não haverá contudo lugar à liquidação de imposto, no caso de transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo sujeito passivo vendedor ou por um terceiro por conta deste, porquanto tais operações beneficiam da isenção de IVA com direito a dedução a que se refere o art. 14º, n. 1, alínea a).

10. Tal como determinado o n. 8 do art. 28º do CIVA, as operações de exportação deverão ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados. Na sua falta, determina o n. 9 do mesmo artigo a obrigação de liquidação do IVA por parte do transmitente dos bens.

11. Na inexistência no Código do IVA de norma expressa que determine o momento a partir do qual, deverá ser observada a posse por parte do sujeito passivo dos documentos alfandegários, ter-nos-emos de socorrer, do que, para efeitos de reembolsos, dispõe a alínea c), do n. 6, do Despacho Normativo n. 342/93, de 30 de Outubro.

12. De acordo com aquele preceito, não obstante a obrigatoriedade de comprovação das exportações mediante documentos emitidos pela competente estância aduaneira, permite-se, ainda que a título provisório, que tais operações sejam documentadas mediante fotocópias do documento de transporte ou do documento de seguro de transporte de mercadoria emitida pela empresa seguradora, acompanhadas de declaração da empresa, contendo o número das facturas, datas e valores relativos à operação, que contudo deverão mostrar-se definitivamente substituídos até ao final do segundo mês seguinte ao da apresentação da declaração periódica, pelo documento aduaneiro.

13. Dessa forma o lapso temporal verificado entre a facturação da mercadoria em questão e a posse definitiva por parte da recorrente dos documentos alfandegários certificadores da exportação - cerca de três anos - afigura-se irrazoável, o que sairá reforçado se se atender aos montantes das transacções envolvidos. Por outro lado, conforme referem os Serviços de Inspecção, não existiam provas de que as mercadorias exportadas em 1995, foram efectivamente as que foram facturadas em 1992.

14. Por outro lado, acresce ainda a informação elaborada pela Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças de Braga, nos termos do disposto no n. 1 do art. 91º do CPT, refere que a decisão recorrida terá sido notificada à recorrente cujo aviso de recepção foi assinado em 98.03.23, pelo que o prazo de 30 dias para interposição do presente recurso hierárquico teria terminado em 98.04.22, pelo que, à data de interposição do recurso - 98.04.28 -afigura-se o mesmo ferido de intempestividade.

15. Pelo que antecede, somos levados a concluir que nenhuma razão existe para decidir no sentido de deferir a pretensão da recorrente. Todavia, ainda que *in extremis* se viesse a mostrar possível à recorrente oferecer melhor prova de que as mercadorias exportadas em 1995 fossem as mesmas que

foram facturadas em 1992, não seria o recurso hierárquico o local próprio para produção da mesma atendendo à intempestividade do mesmo..."

3. O Mm. Juiz *a quo* declarou, como vimos, a nulidade de todo o processo, por erro na respectiva forma, absolvendo a ré da instância.

Isto porque entendeu que o processo próprio era a impugnação (e não a acção administrativa especial), não havendo possibilidade de convolação, por ter sido ultrapassado largamente o prazo para uma tal convolação.

E considerou que o processo adequado era a impugnação judicial, por isso que apenas se ataca o acto de impugnação.

A sua decisão radica em duas ordens de razões:

Por um lado porque tendo a decisão da reclamação, de indeferimento do seu pedido, sido notificada em 23/3/1998, e sendo o recurso hierárquico (interposto com base no art. 100º do CPT) facultativo, tal recurso não suspendia o prazo de impugnação.

Escreveu sobre este ponto:

"De todo o modo, tendo sido notificada em 23.03.1998 do despacho do Sr. Director de Finanças que indeferira a reclamação, era aplicável o CPT a essa data. Assim, nos termos do artigo 100 do CPT, de tal indeferimento cabia recurso hierárquico no prazo referido no n. 1 do artigo 91º e com os efeitos previstos no n. 1 do artigo 92º.

"Ou seja, tal recurso era facultativo, podendo desde logo deduzir impugnação, conforme alínea a) do n. 2 do artigo 118 do citado diploma, no prazo constante do artigo 122, n. 3. *Assim, o recurso hierárquico não suspendia o prazo de impugnação*. NS. Alfredo de Sousa e José Paixão, CPT Com e anot., citado do douto parecer do MP".

Esta a primeira razão.

Por outro lado também considera intempestiva a impugnação, pois que a A. foi notificada do despacho do Subdirector Geral em 17/9/2003 e não, como alega a A. em 18/3/2005.

Pois bem.

Importa dizer que aquela primeira premissa está claramente errada.

Na verdade, e no domínio do CPT, e apesar do recurso hierárquico ser normalmente facultativo, dele cabia impugnação ou recurso contencioso (conforme os casos), contando-se o prazo apenas a partir do momento da notificação da decisão proferida no recurso hierárquico.

Assim, a interpretação que o Mm. Juiz *a quo* faz dos textos legais não é a interpretação correcta.

Nestes termos, aquela primeira razão que o Mm. Juiz apresentou para fundamentar a sua decisão não pode ser acolhida.

Mas o Mm. Juiz já terá razão se o A foi notificado em 17/9/2003.

Aí sim, a acção será obviamente intempestiva, já que foi proposta em 2005.

Ou seja: muito depois dos prazos legais respectivos.

Já vimos que a recorrente questiona esta data, divergindo e assumindo que o despacho de indeferimento do recurso hierárquico interposto lhe foi notificado no dia 18/03/2005.

Os autos contêm os documentos necessários à apreciação e decisão deste ponto, de fundamental importância.

Vejamos então.

Os fundamentos do despacho de indeferimento do recurso hierárquico estão descritos no ponto 5 do probatório, fundamentos constantes da pertinente informação da competente técnica de administração tributária, de que se apropriou o Subdirector Geral dos Impostos, que, por despacho de 17 de Setembro de 2003, escreveu o seguinte:

"Na ausência de resposta, converto em definitivo o projecto de despacho de indeferimento do presente recurso hierárquico, por se manterem válidos os fundamentos nele constantes" - vide fls. 11 do processo administrativo apenso.

O Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Guimarães 1, remeteu em 12/9/2003, à A. o ofício n. 13372 ("assunto: Processo de Recurso Hierárquico"), do seguinte teor:

"Para os devidos efeitos e relativamente ao recurso apresentado neste Serviço de Finanças em 28/4/1998, fica V. Ex.ª notificado do teor da informação n. 1311/2003 e 1588/2003, averbada dos despachos que sobre a mesma foram proferidos, dos quais se junta fotocópia.

"Mais fica V. Ex.ª notificado de que, querendo, pode nos termos do n. 2 do art. 76º do Código de Procedimento e Processo Tributário apresentar recurso contencioso, no prazo de dois meses (art. 28º, n. 1, alínea a) da LPTAF" – vide processo administrativo apenso.

Tal notificação foi recebida pela A. em 17 de Setembro de 2003 – vide processo administrativo apenso.

Quer isto dizer que, quando a A. apresentou a presente acção (e na conclusão 4ª das alegações de recurso diz-se quando – 18/05/2005), já há muito estava esgotado o prazo, seja para a propositura do recurso contencioso (hoje, acção administrativa especial) – 3 meses (art. 58º do CPTA), seja para a propositura do processo de impugnação – 90 dias (art. 102º do CPPT).

Assim, quer o tipo de acção fosse uma ou outra, em qualquer caso estava claramente esgotado o prazo para a propositura do meio próprio e adequado para reagir contenciosamente contra a decisão proferida no recurso hierárquico.

É certo que em 16/3/2005, a Chefe de Divisão da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado, remeteu à A. o ofício 30760 (vide processo apenso), onde se lê:

"Tendo por referência *o requerimento de V. Ex.ª* com data de entrada nestes Serviços em 1998.11.18, junto se enviam fotocópias das n/informações nºs. 1311 e 1218, de 2003.04.14 e 2005.03.08, averbadas dos despachos concordantes de 2003.05.15 e 2005.03.11 dos Srs. Subdirectores Gerais do IVA".

Ora, aquela informação n. 1311 é, nem mais nem menos, a informação de cujos fundamentos o Subdirector Geral se socorreu para indeferir o recurso hierárquico, a que acima fizemos referência.

Face aos termos do ofício nem sequer é possível dizer-se que aquele ofício de 16/3/2005 seja uma notificação do despacho ora impugnado contenciosamente.

Mas mesmo que se tratasse de uma nova notificação - e não é esse o caso - nem assim a A dela se poderia aproveitar, pois já tinha sido validamente notificada da decisão do indeferimento do recurso hierárquico em 17 de Setembro de 2003, como acima dissemos

A presente acção é assim manifestamente intempestiva.

4. Face ao exposto, e com a presente fundamentação, acorda-se em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 19 de Novembro de 2008 — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

Juros compensatórios. Culpa. Princípio da justiça. Poder vinculativo.

Sumário:

I — A imputabilidade exigida para responsabilização pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de culpa, por parte do contribuinte.

II — Quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito, deverá fazer-se decorrer do preenchimento da hipótese normativa, por ilação lógica, a existência de culpa, na forma pressuposta na previsão do tipo de ilícito respectivo.

III — Constatando-se que o contribuinte incorreu em vários erros na aplicação do princípio da especialização dos exercícios e constatando-se que, da globalidade deles, resultou ele próprio prejudicado, por ter invocado tardiamente mais custos do que os que antecipou, não há lugar a aplicação de juros compensatórios pela invocação de custos antecipados, por imperativo do princípio da justiça.

Processo n.º 325/08-30.
Recorrente: Ecoleather-Indústria de Curtumes Unipessoal, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – ECOLEATHER – INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CURTUMES UNIPESSOAL, LDA, impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria a liquidação de IRC n.º 2005 8310123237, relativa ao exercício de 2001, com fundamento em errónea quantificação da matéria colectável.

Aquele Tribunal julgou improcedente a impugnação.

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

1.º

Nos termos do artigo 11º da LGT, devem ser observadas as regras e princípios gerais da interpretação e aplicação das leis.

2.º

Por outro lado, o n.º l do artigo 5º da mesma LGT estipula que a Tributação fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado com a extensão conceptual contida na mesma norma.

3.º

Também nos termos do n.º l do artigo 9º do C.C. é dito que a interpretação não deve cingir-se à letra da Lei, mas reconstruir a partir dos textos, o pensamento legislativo... acrescentando, que "nos termos do n.º 3 do mesmo artigo se deverá presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas".

4.º

Por outro lado, também é imperioso considerar relevante que na determinação da responsabilidade inerente ao caso ora sub Júdice, não pode deixar de estar presente a ponderação da existência ou não dolo ou ainda a negligência para que a responsabilidade da recorrente possa ser actual e actuante, isto como dispõe o artigo 253º do C.C.

5.º

Dado ainda o conteúdo "obrigacional" da obrigação fiscal, a responsabilidade pelo incumprimento terá que ser informado por dolo ou mera culpa, como se dispõe no artigo 483º do C.C.

6.º

Em síntese e remetendo-nos para as anteriores alegações fica a percepção clara de que dos factos integrantes da matéria em juízo, não resultaram, objectivamente, prejuízos para o Estado.

7.º

Por outro lado, factos houve que materializam uns pagamentos a destempo das quantias devidas, o que correu, como demonstrado, pela décalage entre o cumprimento da obrigação fiscal e o percepção das quantias tributáveis que se repercutiram não no período fiscal adequado, mas no seguinte, sem que contudo, tal facto, como demonstrado, se traduzir numa intenção dolosa de incumprimento ou cumprimento defeituoso intencional.

8º

Factos há que, de per si, não ficam cabalmente demonstrado pela recorrente, mas que na sua integração sistemática, não podem senão ser dados como cumpridos, até porque nada trouxe a Administração aos autos que concretize uma situação material de incumprimento, a não ser em situações de natureza formal que o tempo e as circunstâncias ajudam a compreender totalmente.

9.º

Nesta circunstância não se conformou a decisão recorrida com os melhores princípios da interpretação e aplicação das Leis e tudo em contraposição do disposto no artigo 9º do C.C.

10.º

Deveria ter ponderado que nos termos da lei geral tributária, particularmente o seu artigo 11.º da LGT.

11º

Sendo de sublinhar que não foi também integrado correctamente o artigo 5º da L.G.T..

12.º

Também, em violação do princípio da responsabilidade pelo incumprimento das obrigações, deve ser ponderado porque está subjacente o pressuposto da responsabilidade pelo incumprimento das obrigações que é a existência de dolo ou mera culpa.

13.º

Sendo de sublinhar que nesse pressuposto também assentou a defesa da recorrente, o que também não foi acolhido pelo Tribunal "a quo", em violação da lei, como acima referido e também e nomeadamente do artigo 483º do C.C.

Termos em que se conclui pedindo a absolvição da recorrente e

Assim Vossas Excelências farão a melhor JUSTIÇA

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

1.Salvo havendo ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova, o erro na apreciação das provas

e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser sindicado pelo STA, na qualidade de tribunal de revista, com poderes de cognição limitados à matéria de direito (art.12º nº5 e 26º alínea b) ETAF vigente; arts. 722.º n.º 2 e 729º nº2 CPC; art. 280º n.º 1 CPPT)

2. Esta exclusão de sindicância abrange os juízos conclusivos sobre matéria de facto extraídos a partir dos factos julgados provados/não provados.

Nas conclusões das alegações o recorrente deve enunciar, sob a forma de proposições sintéticas, os fundamentos do pedido de alteração ou anulação da decisão recorrida (art. 690º n.º 1 CPC/art. 2º alínea e) CPPT)

No caso sub judicio as conclusões das alegações:

a) exprimem meras considerações retóricas, que se alheiam da crítica profícua a eventual erro de julgamento praticado pelo tribunal na determinação e aplicação das normas que constituem o fundamento jurídico da decisão impugnada. (art. 690º n.º 2 als. b) e c) CPC)

b) aludem vagamente à inexistência de culpa no comportamento do sujeito passivo cuja apreciação, sendo relevante no domínio penal ou contra-ordenacional, é irrelevante para a formulação do juízo sobre a verificação dos pressupostos determinantes da consideração das importâncias controvertidas como custos fiscais (art. 23º corpo CIRC) (6ª conclusão)

CONCLUSÃO: O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada constante da sentença deve ser confirmada.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A impugnante dedica-se à actividade de "Indústria e comercialização de curtumes, couros, peles para fins industriais", com o CAE 051190, e o NIF 500 825 807 e encontra-se registada para efeitos de IRC e IVA no Serviço de Finanças de Alcanena — cfr. fls. 26 e 35 do P.A. junto aos autos.

2. Na sequência das ordens de serviço n. 01200500563 de 31/01/2005, substanciada no parecer do coordenador do SAIT de 27/10/2003 os serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Santarém procederam a uma acção inspectiva à escrita de impugnante, de âmbito parcial em sede de IRC e IVA, com incidência nos exercícios de 2001 e 2002, com o código PNAIT 221,4. — cfr. fls. 7 do respectivo relatório, junto aos autos e não contestado.

3. A acção inspectiva supra decorreu e entre 01/06/2005 e 21/09/2005 — cfr. fls. 7 do respectivo relatório, não contestado.

4. No âmbito da acção inspectiva referida os serviços de Inspecção Tributária, verificaram que na contabilidade da impugnante não aceitaram como custo do exercício de 2001, entre outros, as seguintes importâncias:

a) € 4.835,16 por não cumprimento do principio da especialidades dos exercícios.

b) € 30.427,56 relativamente à diferença entre o valor da factura n.º 30 (€ 194.943,90) emitida pela "Valmor, S.A." e o valor da factura n.º 1/3 (€ 164.516,34) emitida pela impugnante à "Karimex, Sro.";

c) € 17.462,26 contabilizado como importação.

d) € 170.085,09 de indemnização à "Viriato Carvalho da Silva, Lda.";

e) € 4.692,05 referente a provisões para créditos de cobrança duvidosa:

f) € 22.426,59 respeitante a juros de mora;

g) € 19.951,92 pagamentos efectuados a entidades não residentes, sujeitas a um regime claramente mais favorável;

h) € 18.680,00 pagamentos efectuados a entidades não residentes;

i) € 6.623,33 relativos a tributação autónoma.

Tudo conforme consta no respectivo relatório da inspecção tributária — fls. 31 e 38 a 58

5. De acordo com o Relatório de Fiscalização, tais custos não foram aceites pelos fundamentos que seguidamente se transcrevem parcialmente:

a) «No exercício de 2001, foram contabilizados como custo do exercício o montante relativos a custos do exercício de 2000.»

Estes custos respeitam a despesas com comunicações e seguros (conf. 1.º quadro pag. 12 do relatório que aqui se dá por integralmente reproduzido) e somam a importância de € 28.460,99.

No mesmo exercício foi ainda contabilizado como custo o montante de € 4.497.10 referente a custos do exercício de 2002 (conf. 2.º quadro pag. 12 do relatório que aqui se dá por integralmente reproduzido).

No exercício de 2002, foram contabilizados como custo do exercício o montante relativos a custos do exercício de 2001.», no montante de € 28122,93.

«Face ao exposto (...), será de acrescer ao lucro tributável, no campo 224 do quadro 07 da Declaração de Rendimentos Mod. 22 referente a Correcções relativas a exercícios anteriores "a quantia de € 32.958,09 (€ 28.460.99, € 4.497,10) e a deduzir a importância de € 28.122,93, pelo que o mesmo passará de € 0,00 para €4.835,16.»

Tudo cfr. pag. 11 a 13 do respectivo relatório

b) «Através da análise da conta "71133- Vendas de Mercadorias - Outros mercados — Peles acabadas": constatou-se a existência de uma exportação efectuada à Karimex, no montante de € 164.516,34, cujo documento de suporte é a factura 1/3, DATADA DE 31/01/2001.

Atendendo à inexistência de documentos alfandegários comprovativos da citada operação foi a Ecoleather inquirida sobre o assunto na pessoa da Sra. Dra Sandra Queiroz Henriques tendo a mesma em auto de declarações (...) alegado o seguinte:

Não existem documentos alfandegários relativos a esta factura dado que a exportação foi efectuada pela sociedade anónima Valmor - Curtumes Vale Moinho, S.A. NIPC 501 221 042, em 12/12/97" ... Mais foi dito que: "Por sua vez a Valmor, SA emitiu a factura n. 30, datada de 22/12/2000 à sociedade José Frazão, Lda., tendo esta emitido a factura n. 1/3, em 31/01/2001 à Karimex, SRO".

(...)

Verifica-se, deste modo, um empolamento em termos do valor de existências iniciais do exercício de 2001, no montante de € 194.943.90 (...)

(...)»

Tudo cfr. pág. 16 e 17 do respectivo relatório e fls. 114 a 127 do P.A. junto aos autos.

c) «Pela consulta aos documentos de contabilidade referentes ao diário "32 — Importações" verificou-se a existência do documento interno n.º 320601 (...).

(...)

Juntamente com os impressos que serviram de base à contabilização esta aquisição encontravam-se cópias de documentos comprovativos de correspondência efectuada entre a "Karimex, SRO" e a "Valmor - Curtumes Vale Moinho SA" e nem um único documento referente à Ecoleather.

(...)

A inexistência da factura emitida pelo fornecedor, bem como a inexistência do impresso de Liquidação (l.L.) com o respectivo carimbo do controlo da Estância Aduaneira são condições suficientes da não aceitação como custo fiscal da "importação" contabilizada pela Ecoleather, (...).

Além disso tem-se ainda como muito relevante para a apreciação desta situação, o facto de se tratar, de acordo com a correspondência travada, de mercadoria vendida pela Valmor, SA em 1997 e a devolver, por defeito de fabrico, em 1999. Tratar-se-á, se houve entrada de mercadorias no nosso país de uma devolução e não de uma importação como parece se pretendeu ficcionar. (...)'.

Tudo cfr. pág. 18 e 19 do respectivo relatório e fls. 129 a 141 do P.A. junto aos autos.

d) «Através da análise efectuada à conta corrente de "Viriato Carvalho da Silva Lda.," (...) verifica-se que durante o exercício de 2001 foram emitidas as seguintes facturas, cujo montante, com IVA incluído, ascende a € 210.397,03, como segue:»

Dá-se aqui por reproduzido o 1.2 quadro de pág. 21 do relatório que identifica as facturas n.ºs 1136/01; 1145/01; 1156/01; 1163/01; 1224/01; 1247/01; 1285/01; 1494/01, respectivas datas (que vão desde 04-01 -2001 a 19-03-2001) e valores.

«Nos dias 15-02-2001 e 21-03-2001, foram emitidas pela Ecoleather, os avisos de lançamento n.ºs 1659 e 1825 (...) respectivamente, tendo ambos como descrição o seguinte: "INDEMNIZAÇÃO RELATIVA A MERCADORIA ENTREGUE COM FALTA DE QUALIDADE PROVOCANDO ATRASO DE ENTREGAS E DEVOLUÇÃO DE SAPATOS AO CLIENTE' como se apresenta no quadro seguinte.»

Dá-se aqui por reproduzido o 2.2 quadro de pag. 21 do relatório que identifica os avisos de lançamento n.ºs 1659 e 1825, respectivas datas e importâncias.

«Importa salientar que na contabilidade não constam quaisquer documentos emitidos pelo cliente "Viriato Carvalho da Silva Lda.," referentes a estas indemnizações. A sua contabilização foi feita na conta "6957-Indeminizações a Clientes", tendo como documentos de suporte apenas Avisos de Lançamento (documentos internos) emitidos pela própria Ecoleather (...)».

Tudo cfr. pág. 20 a 22 do respectivo relatório e fls.143, 145 e 147 do P.A. junto aos autos.

e) «no exercício de 2001 foram constituídas provisões para cobrança duvidosa no montante e € 102,781,05 como a seguir se discriminam:

(...)».

Dá-se aqui por reproduzido o 1.2 quadro de pág. 24 do relatório que identifica os vários clientes e respectivos montantes em débito, entre eles a "Belpele -. Com. Ind. Peles, Lda., no montante de € 3.032,94.

Cito:

«Relativamente a esta entidade a Ecoleather cedeu um rolo de máquina de polir. Em carta datada de 09/08/2000 (...) emitida pela Ecoleather constam, entre outros pontos, o que se segue: "1. O rolo de máquina de polir foi na realidade cedido a V. Exa., a título de empréstimo na condição de nos entregarem um novo rolo... que lamentavelmente nunca se veio a verificar...2. O rolo é n/propriedade e se está parado ou não é da n/conta e risco para que possamos utilizá-lo assim que for preciso..."

(...)

A actividade da Ecoleather não é a cedência de rolos de máquinas de polir, mas sim "Curtimenta e Acabamento de Peles sem Pelo", pelo que a transacção comercial que consubstanciou a constituição da provisão cai fora do âmbito da actividade normal do Sujeito Passivo.

Deste modo, (...), não poderá ser considerado como custo fiscal o montante de € 3.032,94.»

Tudo cf. pág. 24 e 25 do respectivo relatório e fls. 149 a 151 do P.A. junto aos autos.

f) «Pela análise dos extractos de conta corrente da conta "68152 — Juros Compensatórios" (...) constatou-se que foram contabilizados nesta conta documentos cujo somatório ascende ao montante de € 8.660,88.

Na conta "68151 — Juros de Mora" foi considerado como custo contabilístico e fiscal a quantia de € 13.917,88, conforme se verifica pela análise do respectivo extracto de conta corrente.

(...)»

Tudo cfr. pag. 26 do respectivo relatório e fls. 158 a 160 do P.A. junto aos autos.

g) «Pela consulta aos documentos de contabilidade verificou-se a existência da factura n. 10056 datada de 03/03/2001 emitida por uma entidade denominada "Executive Management Consultancy Limited" com sede em Turks & Caicos lslands, (...), cuja descrição é a seguinte: "TO PROFISSIONAL FEES IN RELATION TO THE PROVISION BUSINESS ADVISORY AND CONSULTING SERVICES".

(...)

Os serviços elencados no documento supra-mencionado parecem não ter "reflexo" na própria actividade da empresa. A título meramente exemplificativo temos como um serviço prestado a "Internacional mediation". Ora, analisada a venda de mercadorias, em termos percentuais, verifica-se que 97.7% se destina ao mercado nacional. (...)

Assim estes custos não se revelam indispensáveis à manutenção da actividade da empresa (...).

(...)

Assim sendo propõem-se o acréscimo à matéria colectável no valor de 19951,92 €.

(...)

(...) será de considerar com tributação autónoma o montante de € 6.983,17

(19.951,9235/).

Tudo cfr. pág. 27 a 29 do respectivo relatório e fls. 162 a 163 do P.A. junto aos autos.

h) «Pela consulta aos documentos de contabilidade verificou-se igualmente a existência da factura n. PMC-158/01 datada de 20/12/2001 no montante de € 18.680,00 emitida pela "Premier Management Consultants Limited" com sede em Londres, cuja designação é: "TO PROFISSIONAL FEES IN RELATION TO THE PROVISION BUSINESS ADVISORY AND CONSULTING SER VICES" (precisamente o mesmo da factura mencionada no ponto 1.1.6 do presente capitulo III) (...).

(...)

Através da consulta aos elementos disponibilizados pela Ecoleather e após a análise dos mesmos não se conseguiu vislumbrar qualquer "mais valia" originada pelos serviços supostamente efectuados por aquela entidade.

(...)

Pela consulta à base de dados MGIT, nomeadamente ao cadastro do VIES — Sistema de informação e trocas comunitárias, constatou-se que a mesma tem sede em Paliadium House, 1-4 Argyill Street — London (...).

(....)

Neste contexto, e face ao anteriormente exposto, entende-se que a factura nº, PMC158-01 (...), contabilizada como custo, não se encontra devidamente justificada quanto à sua indispensabilidade para a manutenção da fonte produtora, pelo que (...) não será aceite como custo fiscal.

Tudo cfr. pág. 29 a 31 do respectivo relatório e fls. 165 e 169 do P.A. junto aos autos.

6. Foram fornecidas peles, pela impugnante, à "Viriato Carvalho da Silva, Lda.," com manifesta falta de qualidade, conforme resulta da prova testemunhal produzida.

7. O relatório da Inspecção Tributária foi sancionado por despacho do Director de Finanças de Santarém, por delegação em 29.11.2005 - cfr. fls. 26 do P.A. junto aos autos.

8. A impugnante tomou conhecimento do teor do relatório da inspecção referida em 2. na pessoa do seu empregado de escritório Luís Carlos Ferreira Lemos Santos, conforme que este se recusou a assinar conforme consta de fls. 25. do P.A junto aos autos - doc. não contestado.

9. As irregularidades verificadas na contabilidade da aqui impugnante foram corrigidas o que deu lugar ao acréscimo de lucro tributável de Esc: € 287.375,96 e deram lugar a liquidação adicional em sede de IRC do ano de 2001 no montante de € 125.844,38 - cfr. fls. 19 dos autos.

10. A nota de liquidação supra referida tem data limite de compensação em 15/12/2005.

11. A presente impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Alcanena em 09/04/2006.

3 – Foi efectuada uma liquidação de IRC e juros compensatórios com base num juízo da administração tributária sobre a existência de prova indiciária de que custos que foram fiscalmente deduzidos, não o podiam ser, por não terem subjacentes operações reais, nuns casos, e por não terem fundamento legal, noutros.

Na sentença recorrida apreciaram-se as várias situações em que foram efectuadas correcções pela administração tributária, concluindo-se à face das regras do ónus de prova, que nuns casos em que o ónus da prova cabia à Impugnante, não foi demonstrada a incorrecção da actuação da administração tributária e, noutro caso, em que o ónus da prova cabia à administração tributária, esta não demonstrou os pressupostos da sua actuação.

No presente recurso jurisdicional, a Impugnante não ataca nenhum dos juízos probatórios efectuados na sentença recorrida, nem refere ser errada a aplicação das regras do ónus da prova que foram aí adoptadas.

Pelo contrário, a Impugnante começa as suas alegações afirmando que «***é justo salientar que a Sr.ª Juíza do Tribunal "a quo" foi criteriosa e sábia na apreciação que faz da matéria que lhe foi submetida***».

Nas alegações do presente recurso jurisdicional e respectivas conclusões, que delimitam o objecto do recurso (art. 684.º, n.º 3, do CPC), a Impugnante, defende, em suma,

– que na determinação da responsabilidade ao caso sub judice não pode deixar de estar presente a ponderação da existência de dolo ou ainda negligência como dispõe o art. 253.º do CC e a responsabilidade pelo incumprimento terá de ser informada por dolo ou culpa (conclusões 4.ª, 5.ª, 12.ª e 13.ª);

– que dos factos não resultou, objectivamente, prejuízo para o Estado (conclusão 6.ª);

– que houve pagamentos a destempo de quantias devidas por existir distância temporal entre o momento do cumprimento da obrigação fiscal e a percepção das quantias tributáveis, sem intenção dolosa de incumprimento ou cumprimento defeituoso (conclusão 7.ª)

– que a Administração tributária não demonstrou uma situação material de incumprimento a não ser em situações de natureza formal que o tempo e as circunstâncias ajudam a compreender conclusão 8.ª);

– que a sentença não observou os melhores princípios de interpretação e aplicação da lei (conclusões 1.ª, 2.ª, 3.ª, 12.ª e 13.º).

A impugnante termina pedindo a sua absolvição.

4 – A Impugnante aceita explicitamente a apreciação da matéria de facto efectuada na sentença recorrida, pelo que tem de dar-se como assente que os custos que aí se julgaram indevidamente abatidos à matéria colectável de IRC foram, de facto, indevidamente abatidos.

Sendo assim, tais custos que na sentença recorrida se entendeu terem sido indevidamente abatidos pela Impugnante deviam ser objecto das correcções que a Administração tributária efectuou.

A existência de dolo ou negligência da Impugnante ao ter deduzido tais custos é irrelevante, para efeito de liquidação de IRC, uma vez que a responsabilidade pelo pagamento do imposto não depende de um juízo de censura sobre a conduta dos contribuintes: se se verificam os pressupostos de incidência objectiva e subjectiva da tributação em relação a determinado contribuinte, surge uma obrigação de imposto.

5 – No entanto, a existência de dolo ou culpa apenas poderá relevar em sede de liquidação de juros compensatórios.

Na verdade, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que a imputabilidade exigida para responsabilização pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de culpa, por parte do contribuinte. ([1])

Por outro lado, tem entendido também o Supremo que, quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito, deverá fazer-se decorrer do preenchimento da hipótese normativa, por ilação lógica, a existência de culpa, na forma pressuposta na previsão do tipo de ilícito respectivo. Isto, não propriamente porque a culpa se presuma, mas por ser «*algo que **em regra** ou **prima-facie,** se liga ao carácter ilícito-típico do facto respectivo*». Por isso, no plano da prática, demonstrado o enquadramento de uma conduta na previsão legal de um ilícito-típico, perguntar pela culpa «*é no fundo perguntar se a culpa se encontra ou não em concreto **excluída***». ([2]) Assim, deverá partir-se do pressuposto de que existe culpa sempre que a actuação do sujeito passivo integrar a hipótese de qualquer infracção tributária.

No caso em apreço, está-se perante inexactidões da decisão de IRC relativa ao ano de 2001, em que foram declaradas como custos algumas quantias que não o deviam ser, como se entendeu na sentença recorrida, com a expressa concordância da Impugnante, nas alegações do presente recurso jurisdicional.

Essas inexactidões nas declarações integram a hipótese da contra-ordenação fiscal, prevista no art. 119.º do RGIT (e, anteriormente, 34.º do RJIFNA), pelo que se está perante uma situação em que é de pressupor a existência de culpa da Impugnante, em que, à face da jurisprudência referida, apenas será de excluir a responsabilidade por juros compensatórios se se demonstrar que é de excluir a culpa.

Ora, não foram alegados nem se provaram quaisquer factos ou circunstâncias que permitam concluir que a culpa da Impugnante, ao declarar como custos despesas que não o deviam ser, se deve considerar excluída, designadamente que não haja, pelo menos, negligência.

Por isso, aplicando a jurisprudência referida, deve entender-se que existe culpa da Impugnante ao não fazer as declarações como devia, pelo que, obviamente, não se pode excluir, com base em falta de culpa, a responsabilidade da Impugnante pelo pagamento de juros compensatórios.

6 – Por outro lado, não se pode dizer que da não declaração dos factos como custos não resultou prejuízo para a Fazenda Pública, pois, se os custos não fossem indevidamente incluídos, a tributação em IRC no ano de 2001 seria maior.

Por isso justifica-se a liquidação de IRC relativamente à quantia de 4.835,16 €, que é o montante que deve acrescer à matéria colectável do ano de 2001, por violação do princípio da especialização dos exercícios.

7 – No entanto, diferente da tributação do IRC relativo a esta quantia de 4.835,16 € aditada à matéria colectável do ano de 2001, é a liquidação de juros compensatórios derivados do atraso na liquidação dessa quantia.

Na verdade, no que concerne especificamente às violações do princípio da especialização dos exercícios, constata-se que a Impugnante imputou indevidamente no ano de 2001 custos do exercício de 2000 (28.460,99 €) e custos imputáveis ao exercício de 2002 (4.497,10 €), para além de ter imputado ao ano de 2002 custos que deveriam ter sido imputados ao ano de 2001 (28.122,93 €) [ponto 5, alínea a) da matéria de facto fixada].

Como se vê, a Impugnante, com os seus erros relativos ao princípio da especialização dos exercícios, ***atrasou-se na imputação de alguns custos***: atrasou-se a imputá-los no que concerne aos 28.460,99 € imputados em 2001 e que deveriam ter sido imputados no exercício de 2000 e aos 28.122,93 € que foram imputados em 2002 e deveriam tê-lo sido em 2001. Apenas houve ***antecipação*** de imputação de custos relativamente aos 4.497,10 € que foram imputados ao exercício de 2001 e deveriam sê-lo no de 2002.

Da globalidade destes erros relativos ao princípio da especialização dos exercícios resulta que a Impugnante ficou prejudicada com eles.

Na verdade, a imputação de custos a um determinado ano tem como corolário diminuir a matéria colectável respectiva e pagamento de menos imposto.

Assim, nos casos em que se atrasou na imputação dos custos, a Impugnante atrasou também a entrada na sua esfera jurídica da vantagem patrimonial em que se consubstancia a correspondente redução de imposto do ano respectivo, o que se reconduz a um prejuízo para si própria, por vir a auferir essa vantagem um ano depois daqueles em que deveria ter beneficiado, perdendo a disponibilidade das respectivas quantias durante esses períodos. E, como é óbvio, esse atraso beneficiou a Fazenda Pública, pois teve em seu poder durante esses anos em que houve erro por atraso na imputação de custos, as quantias de imposto pagas a mais, nos anos em que os custos deviam ter sido imputados e não o foram.

Só relativamente à quantia de 4.497,10 €, que deveria ter sido imputada como custos em 2002 e o foi em 2001, se constata uma situação inversa, em que foi beneficiada a Impugnante e prejudicada a Fazenda Pública, pois aquela obteve a redução de imposto correspondente aos custos um ano antes do momento em que dela deveria ter beneficiado.

Porém, do cômputo global destes atrasos e antecipação, resulta manifestamente um prejuízo para a Impugnante, pois houve atrasos de um ano em obter a redução de imposto correspondente a 28.460,99 € e 28.122,93 € e apenas houve antecipação indevida relativamente a 4.497,10 €.

Numa situação deste tipo constituiria uma manifesta injustiça exigir à Impugnante o pagamento de juros compensatórios relativamente à quantia de 4.835,16 €, que é o saldo desses erros que deveria ter sido imputado ao ano de 2001, pois a Fazenda Pública em vez de ter ficado prejudicada, ficou claramente beneficiada com tais erros.

O princípio da justiça é um princípio básico que deve enformar toda a actividade da Administração Tributária, como resulta do preceituado nos arts. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT.

Embora estes princípios constitucionais tenham um domínio primacial de aplicação no que concerne aos actos praticados no exercício de poderes discricionários, introduzindo neste exercício aspectos vinculados cuja não observância é susceptível de constituir vício de violação de lei, a sua relevância não se esgota nos actos praticados no exercício desses poderes discricionários.

Na verdade, por um lado, o texto do art. 266.º da CRP não deixa entrever qualquer restrição à sua aplicação a qualquer tipo de actividade administrativa, pelo que, em princípio, dever-se-á fazer tal aplicação, se não se demonstrar a sua inviabilidade.

Por outro lado, na aplicação da legalidade, tanto pela Administração como pelos tribunais, não pode ser encarada isoladamente cada norma que enquadra uma determinada actuação da Administração, antes terá de se atender à globalidade do sistema jurídico, com primazia para o direito constitucional, como impõe o princípio da unidade do sistema jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (art. 9.º, n.º 1, do CC).

Não se pode afirmar, que, nos casos de exercício de poderes vinculados, a obediência a uma determinada lei ordinária se sobrepõe aos princípios constitucionais referidos, pois estes princípios

fazem também parte do bloco normativo aplicável, eles são também definidores da legalidade e, como normas constitucionais, são de aplicação prioritária em relação ao direito ordinário.

Tanto são normas legais a primeira parte do n.º 2 do art. 266.º da CRP, que impõe à Administração a observância do princípio da legalidade prevê o princípio da legalidade ([3]), como a sua segunda parte em que se prevêem os outros princípios e que generalizadamente impõem os modelos de actuação de toda a actividade administrativa, como também é uma norma legal a que, em determinada situação específica, prevê uma determinada actuação da Administração, designadamente, no caso em apreço, a aplicação do princípio da especialização dos exercícios (art. 18.º, n.º 1, do CIRC).

Por isso, para definir a legalidade a que a Administração está vinculada, terão de se ter em conta todas essas normas e fazer uma ponderação e escolha entre elas caso a sua aplicação global, abstractamente compatível, se demonstre inviável em determinada situação concreta.

Assim, no caso em apreço, do referido art. 18.º, n.º 1, do CIRC resulta uma vinculação para a Administração, que, em regra, deve aplicar o princípio da especialização dos exercícios na sua actividade de controle das declarações apresentadas pelos contribuintes.

Mas, o exercício deste poder de controle, predominantemente vinculado, pode conduzir a uma situação flagrantemente injusta e, nessas situações, é de fazer operar o *princípio da justiça*, consagrado nos arts. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT, para obstar a que se concretize essa situação de injustiça repudiada pela Constituição.

Na ponderação dos valores em causa (por um lado o princípio da especialização dos exercícios que é uma regra legislativamente arbitrária de separação temporal, para efeitos fiscais, de um facto tributário de duração prolongada e, por outro lado, o princípio da justiça, que reflecte uma das preocupações nucleares de um Estado de Direito), é manifesto que, numa situação de incompatibilidade se deve dar prevalência a este último princípio. ([4])

Conclui-se, assim, que na situação em apreço, é ilegal, por violar o princípio da justiça, exigir juros compensatórios relativamente ao IRC correspondente à quantia de 4.835,16 € que foi aditada à matéria colectável do ano de 2001.

Por isso, o acto impugnado tem de ser anulado, por vício de violação de lei, na parte em que foram liquidados juros compensatórios relativamente a este aumento da matéria colectável.

Neste termos, acordam neste Supremo Tribunal Administrativo em

– conceder parcial provimento ao recurso jurisdicional;

– revogar a sentença recorrida na parte em que não anulou a liquidação de juros compensatórios relativos à quantia de 4.835,16 €, aditada à matéria colectável do ano de 2001;

– anular a liquidação impugnada na parte referente à liquidação de juros compensatórios sobre a quantia de 4.835,16 €, julgando a impugnação procedente na parte respectiva.

Custas pela Impugnante, na proporção em que decaiu, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 19 de Novembro de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau* — *Lúcio Barbosa.*

([1]) Neste sentido, entre os mais recentes, podem ver-se os seguintes acórdãos:

– de 8-7-92, proferido no recurso n.º 12147, publicado em Apêndice ao Diário da República de 30-6-95, página 2070;

– de 28-6-95, proferido no recurso n.º 19014, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-8-97, página 1911;

– de 20-3-96, proferido no recurso n.º 20042, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-3-98, página 1067;

– de 2-10-96, proferido no recurso n.º 20605;

– de 18-2-98, proferido no recurso n.º 22325.

([2]) Neste sentido, relativamente ao direito criminal, FIGUEIREDO DIAS, *Pressupostos da Punição*, em *Jornadas de Direito Criminal*, página 69, e, relativamente a várias situações em que é exigida a culpa, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 4-3-98, proferido no recurso n.º 20651, de 13-5-98, proferido no recurso n.º 21721, de 23-9-98, proferido no recurso n.º 22612, e de 5-5-99, proferido no recurso n.º 23729,

([3]) Trata-se, aqui, do princípio da legalidade aplicado à actividade administrativa.

Este princípio, porém, tem outra vertente quanto à actividade legislativa, impondo que a criação de impostos e a fixação dos seus elementos essenciais (incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes) seja fixada por lei formal (ou decreto-lei baseado em autorização legislativa da Assembleia da República) (art. 103.º, n.º 2, da CRP).

([4]) Aliás, esta prevalência do princípio da justiça sobre o princípio da especialização dos exercícios já foi afirmada por este Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 25-6-2008, recurso n.º 291/08.

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Coligação. Requisitos. Absolvição da instância.

Sumário:

I — É permitida a coligação de autores quando seja a mesma e única a causa de pedir; quando os pedidos estejam entre si numa relação de prejudicialidade ou de dependência; ou quando a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito – nos termos do artigo 30.º do Código de Processo Civil.

II — A coligação de autores, quando entre os pedidos não exista a conexão exigida no artigo 30.º, constitui excepção dilatória, nos termos do artigo 494.º, alínea f), do Código de Processo Civil.

III — As excepções dilatórias são de conhecimento oficioso do Tribunal, de acordo com o artigo 495.º do Código de Processo Civil.

IV — Por força da alínea e) do n.º 1 do artigo 288.º do Código de Processo Civil, o juiz deve abster-se de conhecer do pedido e absolver o réu da instância quando julgue procedente alguma excepção dilatória.

V — Como assim, só pode proceder-se ao conhecimento dos fundamentos de oposição à execução fiscal (como a prescrição da obrigação, por exemplo) verificados que estejam os respectivos pressupostos processuais, entre os quais a legal coligação de autores.

Processo n.º 385/08-30.
Recorrente: Samuel Pereira da Costa e mulher.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 Samuel Pereira da Costa e mulher, Maria Carminda Moreira Barbosa, vêm interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, em que, nos presentes autos de oposição à execução fiscal, «por coligação ilegal, baseada na apresentação de factos de que emergem pedidos diferentes, absolve-se a Fazenda Pública da instância».

1.2 Em alegação, os recorrentes formulam as seguintes conclusões.

1. O pedido do prazo de prorrogação da contestação previsto no art.º 210.º do CPPT tem de ser justificado pela necessidade de obter informações ou aguardar resposta em consulta feita a instância superior;

2. No caso dos autos a Fazenda Pública requereu e foi-lhe concedida a prorrogação do prazo da contestação com fundamento na necessidade de obter informações indispensáveis à fundamentação da contestação;

3. De acordo com a certidão emitida pelo órgão de execução fiscal, Serviço de Finanças de Barcelos, que se junta e cujo teor se dá por reproduzido para os devidos e legais efeitos, o representante da Fazenda não solicitou qualquer esclarecimento ou informação adicional após a recepção do processo que lhe foi enviado na mesma data em que foi enviado ao TAF de Braga.

4. Ora, não tendo havido consulta ou pedido de informação ao órgão de execução fiscal, não se justifica a prorrogação fiscal a que se reporta o artº 210º do CPPT, pedida e concedida ao representante da Fazenda Pública, pelo que ter-se-á de considerar intempestiva a contestação apresentada por estes nos Autos,

5. Sob pena de violação do princípio de igualdade das partes (artº 3-A do Cod. Proc. Civil), princípio este que possui dignidade constitucional por derivar, em última instância, do princípio do estado de direito, conforme tem sido o entendimento do Tribunal Constitucional (Ac. n.º 516/93, de 26/10/1993: B.M.J., 430, -179).

6. De acordo com o disposto no artigo 28º-A do CPC, aqui subsidiariamente aplicável, por força do disposto na alínea e) do artº 2º do C.P.P.T, devem ser propostas por marido e mulher as acções de que possa resultar perda ou oneração de bens que só por ambos possam ser alienados, ou a perda de direitos que só por ambos possam ser exercidos, incluindo as acções que tenham por objecto, directa ou indirectamente, a casa de morada de família.

7. Estando em causa nos autos a reversão de dívida, a procedência da reversão poderá, naturalmente, afectar património dos oponentes revertidos, sendo por isso do seu interesse comum pugnar pela defesa do seu direito, o que lhes é facultado fazer em coligação, de acordo com o referido dispositivo legal.

8. É certo que, tal como se refere no despacho/sentença recorrido, os oponentes para além de alegarem factos idênticos, alegam também factos distintos, entre si, como fundamenta da sua oposição, razão porque se entendeu, chamando à colação o acórdão do S.T.A. de 18/10/2006 proferido no recurso n.º 232/06, ser ilegal a coligação.

9. Acontece porém que a situação em concreto nestes Autos não é idêntica é verificada naquele acórdão onde os oponentes, não são marido e mulher, como é o caso dos Autos,

10. De resto, e sem conceder, mesmo que se considere que se está em presença de coligação ilegal nunca por nunca, de tal resultaria, a absolvição da Fazenda Pública como se decidiu no despacho/sentença recorrido.

11. É que de acordo com o disposto no artº 31º-A do C.P.C. em caso de coligação ilegal o Juiz notificará os AA. para esclarecerem quais os pedidos que pretendem ver apreciados no processo, e só no caso de não responderem ou relativamente aos outros pedidos é que ocorrerá a absolvição do Réu da instância.

12. Daí que ao absolver a Fazenda Pública da instância o despacho de sentença recorrido violou por erro de interpretação e aplicação o disposto no artº 31-A nºs 1 e 2 do C.P.C.

13. Resulta do exposto que o despacho de sentença recorrido por erro de aplicação ou interpretação violou o disposto nos artºs 210º do C.P.P.T e 3-A, 28-A e 31-A do Cod. Proc. Civil.

Termos em que deverá o despacho de sentença deverá ser revogado e em consequência decidir-se que é intempestiva a contestação apresentada pela Fazenda Pública, considerando-se legal a coligação de oponentes ou caso assim se não entenda ordenar-se a notificação destes para os efeitos do disposto no artº 31º n.º 1 e 2 do Cod. Proc. Civil.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso merece provimento parcial; a decisão declaratória da tempestividade da contestação apresentada pela Fazenda Pública deve ser confirmada; e a decisão de absolvição da Fazenda Pública da instância deve ser revogada e substituída por acórdão que ordene a devolução do processo ao tribunal recorrido para notificação dos recorrentes, visando o suprimento da coligação ilegal (art. 31º-A n.º 1 e 2 CPC) – apresentando a seguinte fundamentação.

1. O despacho interlocutório que autorizou a prorrogação do prazo para contestação da Fazenda Pública transitou em julgado, pelo que não pode ser questionado pelos recorrentes em sede de recurso da decisão final (art. 285º n.º 1 CPPT; fls. 41, 43 e 45).

Não pode ser considerada intempestiva a contestação apresentada pela Fazenda Pública no prazo prorrogado concedido pelo tribunal, sem oposição dos oponentes, com fundamento plausível na necessidade de obtenção de informações (doc. fls. 41; art. 210º CPPT).

Um eventual mau uso desse prazo prorrogado não teria como consequência a intempestividade da contestação e o seu desentranhamento, antes a condenação da Fazenda Pública por litigância de má fé, verificando-se os respectivos requisitos legais (art. 104º n.º 1 LGT).

2. Não se verificam os requisitos legais da coligação de oponentes, face à inexistência de identidade de causas de pedir (art. 30º n.º 1 CPC/art. 2º alínea e) CPPT):

-não exercício da gerência de facto (oponente Maria Carminda Moreira Barbosa)

-inexistência de culpa na diminuição do património societário (oponente Samuel Pereira da Costa)

A consequência da coligação ilegal não é a imediata absolvição do exequente da instância, antes a notificação dos oponentes para, no prazo fixado pelo tribunal, indicarem por acordo, qual o pedido que pretendem ver apreciado no processo, sob cominação de, não o fazendo, o exequente ser absolvido da instância quanto a todos eles (art. 31º-A nºs 1 e 2 CPC/art. 2º alínea e) CPPT: neste sentido Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado comentado Volume II 2007 p. 408, acórdão STA -secção de Contencioso Tributário 18.10.2006 processo n.º 232/06).

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor da sentença recorrida, das conclusões da alegação do recurso, bem como do parecer do Ministério Público, 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 no caso é legal a coligação dos oponentes, ora recorrentes.

2.1 Estabelece o artigo 30.º do Código de Processo Civil, sob a epígrafe "Coligação de autores e de réus", que «É permitida a coligação de autores contra um ou vários réus e é permitido a um autor demandar conjuntamente vários réus, por pedidos diferentes, quando a causa de pedir seja a mesma e única ou quando os pedidos estejam entre si numa relação de prejudicialidade ou de dependência» [n.º 1]; «É igualmente lícita a coligação quando, sendo embora diferente a causa de pedir, a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito ou de cláusulas de contratos perfeitamente análogas» [n.º 2].

Por outro lado, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 288.º do Código de Processo Civil, «o juiz deve abster-se de conhecer do pedido e absolver o réu da instância quando julgue procedente alguma

outra excepção dilatória». E «o tribunal deve conhecer oficiosamente de todas as excepções dilatórias (…)», de acordo com o artigo 495.º do Código de Processo Civil – sendo certo que, nos termos do artigo 494.º, alínea f), do Código de Processo Civil, são dilatórias, entre outras, a excepção de «coligação de autores ou réus, quando entre os pedidos não exista a conexão exigida no artigo 30.º».

Embora não haja norma legal que preveja a coligação de oponentes, não haverá obstáculo a que ela ocorra, se se verificarem os requisitos em que a coligação é admitida pelo CPC, que é de aplicação subsidiária, nos termos do art.º 2.º, alínea c), do CPPT. Assim, aplicando o regime do art.º 30.º do CPC, adaptado ao processo de oposição à execução fiscal, será admissível a coligação de oponentes quando a causa de pedir (factos jurídicos de que emerge o pedido de extinção ou suspensão da execução fiscal) seja a mesma e única e quando, sendo embora diferente a causa de pedir, a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito ou de cláusulas de contratos perfeitamente análogas [Uma situação frequente será de mais que um responsável subsidiário, na sequência de reversão contra todos, deduzir oposição com os mesmos fundamentos]. Ocorrendo coligação sem que entre os pedidos exista a conexão exigida pelo artigo 30.º, o juiz notificará os oponentes para, no prazo fixado, indicarem, por acordo, qual o pedido que pretende ver apreciado no processo, sob cominação de, não o fazendo, o exequente ser absolvido da instância quanto a todos eles (art.º 31.º-A, n.ºs 1 e 2, do CPC). Feita a indicação do pedido a ser apreciado no processo, o juiz absolve o réu da instância relativamente aos outros pedidos (n.º 3 do mesmo artigo). Neste caso, se as novas oposições forem propostas dentro de 30 dias, a contar do trânsito em julgado do despacho que ordenou a separação, os efeitos da dedução de oposição retrotraem-se à data em que estes factos se produziram no primeiro processo (art.º 31.º, n.º 5, do CPC, aplicável analogicamente) – cf. Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário comentado e anotado, em anotação 11. ao artigo 206.º.

A respeito da coligação de oponentes em processo de oposição à execução fiscal, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 18-10-2006, proferido no recurso n.º 232/06, escreveu-se o seguinte.

A coligação activa e passiva vem tratada nos artºs 30º do CPC e 12º do CPTA, aqui aplicável, que consideram admissível quando a causa de pedir seja a mesma e única ou quando os pedidos estejam entre si numa relação de prejudicialidade ou de dependência ou quando, sendo embora diferente a causa de pedir, a procedência dos pedidos principais depende essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito ou de cláusulas de contratos perfeitamente análogas.

Do que fica exposto, resulta que a primeira hipótese refere-se à unidade da causa de pedir: quando a causa de pedir seja "a mesma e única". E a causa de pedir é o acto ou facto jurídico de que emerge a pretensão do autor (cfr. artº 498º, n.º 1 do CPC).

[…]

A segunda hipótese contemplada nos preditos artigos é a de "os pedidos estarem entre si numa relação de dependência". Como ensina o Prof. Anselmo de Castro, in Direito de Processo Civil, vol. I, 1981, pág. 179, "um pedido depende de outro sempre que do primeiro só se possa conhecer no caso da procedência do segundo".

2.2 No caso sub judicio, e como bem refere a sentença recorrida, a oponente, ora recorrente, alega que «nunca exerceu as funções de gerência na firma originariamente devedora, nunca participou em qualquer assembleia geral da mesma, desconhecendo a situação económica da empresa, tendo sido apenas gerente de direito e nunca de facto»; ao passo que o oponente, ora recorrente, alega que «foi o único gerente da sociedade, sendo que esta no final da década de oitenta, princípios dos anos noventa, foi vítima de uma grave crise que afectou toda a actividade económica do País e mesmo da Europa, sendo que, nesse período de tempo, as exportações diminuíram drasticamente, confrontando-se com o facto de alguns dos melhores clientes terem deixado de pagar os seus fornecimentos de forma inesperada, o que levou ao rompimento da tesouraria e consequente ruptura financeira, verificando-se, assim, a inexistência de culpa do Oponente na insuficiência do património da sociedade».

Vê-se, assim, que a causa de pedir dos oponentes, ora recorrentes, não é "a mesma e única". Na verdade, o pedido formulado pela oponente, ora recorrente, emerge do facto (causa de pedir) de ela, segundo alega, não ter efectivamente exercido a gerência da sociedade. Por sua vez, no pedido formulado pelo oponente, ora recorrente, a causa de pedir é, ao invés, o exercício efectivo da gerência e, alegadamente, a ausência de culpa pela insuficiência do património da executada originária para satisfazer as dívidas tributárias.

E é evidente que nenhum dos pedidos formulados na situação está dependente do outro. Senão que, ao contrário, independem um do outro. Com efeito, nada obsta a que, por exemplo, seja julgado improcedente o pedido formulado pela oponente com base no não exercício da gerência de facto e procedente o pedido formulado pelo oponente com fundamento no facto de não ter sido por culpa sua que o património da executada originária se tornou insuficiente para pagar as dívidas tributárias.

A coligação de autores é também admitida, como vimos, quando, sendo embora diferente a causa de pedir, a procedência do pedido principal dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito ou de cláusulas contratuais perfeitamente análogas. Mas na situação em apreço os factos materiais são diferentes. No caso da oponente, ora recorrente, está em causa o exercício da gerência de facto; e no caso do oponente, ora recorrente, o exercício da gerência e a ausência de culpa pela insuficiência do património da executada originária para o pagamento das dívidas tributárias. Como são diferentes também as "regras de direito" aplicáveis a um e a outro caso, pois o carácter do pedido – ser julgada procedente a excepção da ilegitimidade dos oponentes – assenta em factos diferentes e não conexos entre si, e são os factos que determinam a aplicação das regras de direito.

Pelo que, não ocorrendo entre os pedidos formulados a conexão exigida no artigo 30.º do Código de Processo Civil, verifica-se a existência de excepção dilatória, determinante de abstenção de conhecimento do pedido e de absolvição da Fazenda Pública da instância, de harmonia com o disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 288.º do Código de Processo Civil.

É certo que os oponentes, ora recorrentes, alegaram, logo à cabeça, e como de resto relata a sentença recorrida, que «A dívida exequenda encontra-se prescrita». E a invocação da prescrição da dívida exequenda (podendo, é certo, achar-se prescrita a dívida exequenda relativamente a um oponente e não em relação a outro) não corresponde à «apresentação de factos de que emergem pedidos diferentes», em que deva estribar-se uma decisão de absolvição da instância por coligação ilegal. E o certo é também é que o processo de oposição à execução fiscal é o próprio para conhecimento da prescrição da dívida exequenda. Mas está bem de ver que os fundamentos de oposição à execução fiscal, ainda que de conhecimento oficioso (como, por exemplo, a prescrição da obrigação), só podem lograr atendimento em processo de oposição à execução, uma vez que estejam reunidos todos os pressupostos processuais do processo de oposição onde tal atendimento deva ser considerado.

Razão por que – no seguimento, aliás, do supracitado acórdão desta Secção, de 18-10-2006, recurso n.º 232/06 – bem andou a sentença recorrida ao absolver da instância a Fazenda Pública, «por coligação ilegal, baseada na apresentação de factos de que emergem pedidos diferentes».

E, a nosso ver, no caso não faz sentido o juiz mandar notificar os oponentes «para esclarecerem quais os pedidos que pretendem ver apreciados no processo», como se pretende mormente na conclusão 11., uma vez que com nenhuma das causas de pedir invocadas poderia a oposição prosseguir quanto a ambos os coligados, oponentes, ora recorrentes.

E, então, havemos de convir, em súmula, que é permitida a coligação de autores quando seja a mesma e única a causa de pedir; quando os pedidos estejam entre si numa relação de prejudicialidade ou de dependência; ou quando a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito – nos termos do artigo 30.º do Código de Processo Civil.

A coligação de autores, quando entre os pedidos não exista a conexão exigida no artigo 30.º, constitui excepção dilatória, nos termos do artigo 494.º, alínea f), do Código de Processo Civil.

As excepções dilatórias são de conhecimento oficioso do Tribunal, de acordo com o artigo 495.º do Código de Processo Civil.

Por força da alínea e) do n.º 1 do artigo 288.º do Código de Processo Civil, o juiz deve abster-se de conhecer do pedido e absolver o réu da instância quando julgue procedente alguma excepção dilatória.

Como assim, só pode proceder-se ao conhecimento dos fundamentos de oposição à execução fiscal (como a prescrição da obrigação, por exemplo) verificados que estejam os respectivos pressupostos processuais, entre os quais a legal coligação de autores.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelos recorrentes, solidariamente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 19 de Novembro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

Erro quanto a custas. Reclamação da conta. Efeito do recurso. Falta de assinatura da conta. Nulidade.

Sumário:

I — Do despacho que determine o efeito do recurso não cabe recurso, podendo, porém, as partes impugná-lo nas suas alegações (n.º 4 do artigo 687.º do CPC) e o relator corrigir o efeito atribuído à sua interposição (alínea b) do n.º 1 do artigo 700.º do CPC).

II — Havendo erro quanto a custas, pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu a sentença a sua reforma quanto a custas, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 669.º do CPC, antes da decisão transitar em julgado.

III — Feita a conta de harmonia com a sentença, o juiz não pode mandar modificá-la, visto que isso importava alteração do caso julgado, certo que o erro, se o houver, proveio da decisão e não da conta.

IV — A omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva só produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa (artigo 201.º, n.º 1 do CPC).

V — A alegada falta de notificação do suprimento da irregularidade em questão (falta de assinatura da conta) não tem influência na decisão da causa nem a lei prescreve expressamente que ela tenha como consequência a invalidade do acto e, portanto, tal omissão não produz a invocada nulidade.

Processo n.º: 387/08-30.
Recorrente: PPG Industries, Inc.
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 – PPG Industries, Inc., com os sinais dos autos, deduziu oposição à execução fiscal n.º 2208200601102214, invocando, em síntese, como fundamento que a quantia exequenda resulta de alegado reembolso em excesso de IVA que lhe não é exigível pois decorre de manifesto erro da administração tributária e da inexistência do facto tributário que lhe está na origem.

Por despacho de 4/6/2007 da Mma. Juíza do TAF de Almada foi liminarmente rejeitada a petição de oposição, por falta de fundamento legal, os termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 209.º do CPPT, e condenada a oponente nas custas devidas.

Notificada da conta de custas, veio a oponente apresentar, nos termos do artigo 60.º do CCJ, reclamação, invocando que a execução fiscal à qual deduziu oposição teve origem numa liquidação adicional de IVA que veio posteriormente a ser anulada pela administração tributária, pelo que defende que quem deu origem à oposição foi a Fazenda Pública e não a oponente, para além de a conta não se encontrar assinada.

Por despacho de 13/11/2007, a Mma. Juíza "a quo" julgou improcedente a reclamação da conta de custas apresentada pela oponente, condenando esta nas custas do incidente.

Notificada deste despacho veio a oponente requerer a reforma do mesmo, pedindo a rectificação da conta de custas apresentada, no que respeita à ausência de assinatura da mesma, e, em consequência, a revogação da sua condenação nas custas do incidente.

Por despacho de 8/2/2008, foi indeferido o requerido e mantido pela Mma. Juíza "a quo" o despacho anterior nos seus precisos termos.

Não se conformando com tal decisão, dela veio, então, a oponente interpor recurso para este Tribunal, o qual, por despacho de 11/3/2008 da Mma. Juíza "a quo", foi admitido, com subida imediata nos próprios autos, e efeito meramente devolutivo.

Notificada do despacho que fixou ao recurso por si interposto efeito meramente devolutivo, e não se conformando com o mesmo, dele veio também interpor recurso para este Tribunal, formulando desde logo as seguintes conclusões:

a. A recorrente exerceu um direito legalmente consagrado ao reclamar da conta de custas e não deu azo à acção judicial da qual aquela decorre.

b. A conta de custas não se encontrava assinada.

c. O recurso interposto pela recorrente foi recebido para ser julgado como agravo, com subida imediata, nos próprios autos, e efeito meramente devolutivo.

d. Segundo o disposto no dito despacho de fls. … o recurso em causa será "processado e julgado como os agravos em processo civil" – (itálico nosso) – de acordo com o art.º 281.º do CPPT.

e. Refere o n.º 2 do art.º 286.º do CPPT que os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil do recurso.

f. O efeito meramente devolutivo coloca claramente em causa o efeito pretendido, no caso a revogação das decisões reclamadas/recorridas como forma de evitar as inerentes consequências.

g. O efeito meramente devolutivo não impede a cobrança coerciva da conta de custas mediante interposição de acção executiva, situação que afecta o efeito útil do recurso pretérito interposto.

h. O regime dos agravos em processo civil, para o qual remete o art.º 281.º do CPPT, encontra-se previsto nos artigos 733.º a 762.º do CPC.

i. Segundo o disposto no n.º 1 do art.º 740.º do CPC, "Têm efeito suspensivo do processo os agravos que subam imediatamente nos próprios autos" – (itálico nosso).

j. Atendendo ao regime de subida imediata fixado pelo tribunal no despacho de fls. … o qual subirá imediatamente, nos próprios autos" – (itálico nosso), assim como aos dispositivos legais referidos supra, o efeito a atribuir a tal recurso não pode deixar de ser o efeito suspensivo.

Entretanto, na sequência do recurso inicialmente interposto, veio a oponente, ora recorrente, apresentar as suas alegações, concluindo que:

a) O presente recurso decorre de conta de custas apresentada à recorrente, na sequência da oposição à execução por si deduzida em processo de execução fiscal pretérito.

b) Em tal processo alegou em defesa da sua tese os seguintes fundamentos: não ser responsável pelas custas da oposição à execução visto não lhes ter dado origem; a conta de custas de que foi notificada não se encontrava assinada, incumprindo assim o disposto no art.º 56.º, n.º 3, alínea g), do Código das Custas Judiciais; o vício invocado de falta de assinatura da conta de custas foi sanado, sem que disso a recorrente tenha tido conhecimento ou sido notificada.

c) A recorrente não é responsável pelo pagamento das custas da oposição à execução, visto não lhe ter dado origem.

d) Na origem da oposição à execução está um processo de execução fiscal infundado, ilícito e danoso.

e) Ao deduzir oposição à execução fiscal a recorrente tentou evitar um resultado ilícito.

f) Tal oposição é o único meio legal de reacção contra execuções ilícitas, ilegais e infundadas, tendo assento constitucional.

g) Consiste, portanto, no mecanismo legal adequado e apropriado a fazer valer o direito da recorrente de proteger os respectivos bens de uma actuação que se revelava ilícita e danosa.

h) A recorrente limitou-se a exercer um direito constitucionalmente consagrado, em resultado de actuação infundada da Fazenda Pública.

i) A inexistir execução fiscal não haveria lugar à oposição à execução por parte da executada.

j) O acontecimento na origem da oposição à execução é exactamente a execução fiscal – infundada e ilícita – que lhe foi movida pela Fazenda Pública, com vista à cobrança coerciva de um crédito de imposto que não existia.

k) A recorrente não pode ser considerada como responsável pelo pagamento de custas da oposição à execução, pois não deu lugar ao processo de execução fiscal que lhe está na origem.

l) A responsável por tal processo é apenas e só a Fazenda Pública que instaurou contra a recorrente processo de execução fiscal sem fundamento e ao arrepio das normas legais vigentes.

m) A conta de custas notificada à recorrente não se encontrava assinada.

n) A assinatura da conta de custas constitui requisito da sua validade formal, conforme refere a alínea g) do n.º 3 do art.º 56.º do Código das Custas Judiciais.

o) Sanar o vício da conta de custas – falta de assinatura – sem disso notificar ou dar conhecimento à recorrente constitui nulidade processual nos termos do n.º 1 do art.º 201.º do CPCivil.

p) Tal nulidade, nos termos do n.º 2 do mesmo preceito legal, obriga à repetição de todo o processado posterior à omissão da notificação da conta de custas assinada.

A Mma. Juíza "a quo" sustentou as decisões proferidas nos seus precisos termos por considerar que não se verificam quaisquer nulidades.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso da decisão que fixou o efeito devolutivo ao recurso inicialmente interposto não deve ser admitido e de que deve ser negado provimento ao recurso interposto da decisão que indeferiu a reclamação da conta de custas.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – São do seguinte teor os despachos recorridos:

Despacho de fls. 129:

«Veio a oponente, após notificação da conta de custas, apresentar nos termos do art.º 60.º do CCJ reclamação, invocando que a execução fiscal à qual deduziu oposição teve origem numa liquidação adicional de IVA que veio posteriormente a ser anulada pela administração tributária, pelo que defende que quem deu origem à oposição foi a Fazenda Pública e não a oponente.

Invoca ainda que a conta não se encontra assinada.

Nos termos do art.º 61.º, n.º 1 do Código das Custas Judiciais o contador elaborou a informação constante de fls. 128, defendendo que não assiste razão à reclamante.

Foram os autos com vista ao Digno Magistrado do Ministério Público nos termos do art.º 61.º, n.º 1 do CCJ, tendo proferido douto parecer de fls. 128 defendendo que a conta se encontra elaborada de conformidade com o decidido na sentença.

Cumpre apreciar e decidir nos termos da parte final do n.º 1 do art.º 61.º do Código das Custas Judiciais.

Em 04/06/2007 foi proferido despacho de indeferimento liminar da petição de oposição apresentada pela oponente, por falta de fundamento legal e nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 209.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, tendo a oponente sido condenada no pagamento das custas (cfr. fls. 106).

A decisão transitou em julgado.

Após ter sido notificada da conta de custas, veio a oponente apresentar reclamação da referida conta pois em sua opinião, em virtude da administração tributária ter anulado a liquidação, quem deu origem à oposição foi a Fazenda Pública e não a oponente.

Mas desde já se afirma que não lhe assiste razão, porquanto nos termos do art.º 446.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário, quem deu causa à acção foi a oponente pois foi ela que ficou vencida.

E a alegação da anulação por parte da administração tributária em nada afecta a condenação nas custas dado que a decisão proferida foi de indeferimento liminar da petição.

A conta de custas encontra-se correctamente elaborada face ao segmento decisório da condenação em custas e se a oponente não concordava com a condenação em custas deveria ter reagido nos termos do art.º 669.º, n.º 1, alínea b), solicitando no momento próprio a reforma da sentença quanto a custas (no prazo de 10 dias após a notificação da decisão condenatória – cfr. art.º 153.º, n.º 1 do CPC).

Tendo transitado em julgado a decisão condenatória, não pode ser alterada nesta fase processual porquanto o poder jurisdicional já se encontra esgotado, nos termos do art.º 666.º, n.º 1 do Código de Processo Civil.

A oponente invoca ainda que a conta de custas não se encontra assinada, no entanto, compulsados os autos, verifica-se que a mesma se encontra assinada e identificada a funcionária que a elaborou (cfr. fls. 112).

Face ao exposto e tomando em consideração as normas legais acima referidas, julgo improcedente a reclamação da conta de custas apresentada pela oponente.

Custas do incidente a cargo da reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 1 UC (art.º 16.º, n.º 1 do CCJ).

Notifique.».

Despacho de fls. 136:

«Vem novamente a oponente em requerimento de fls. 134/135 requerer a rectificação da conta de custas invocando novamente que foi notificada da conta sem que esta estivesse assinada e que nos termos da alínea g) do n.º 3 do art.º 56.º do CCJ a assinatura da conta é requisito de validade da mesma.

Porque considera que lhe assiste razão na reclamação que apresentou vem requerer seja revogada a condenação das custas de incidente e seja ordenada a rectificação da conta de custas apresentada.

Cumpre apreciar e decidir.

Atendendo ao teor da reclamação de custas de fls. 122/123 e ao despacho de fls. 129/130, cumpre desde já referir que não há lugar à reforma do mesmo. Na verdade a reclamação da conta não se baseou apenas no fundamento de falta de assinatura, pelo que tendo sido considerados improcedentes os fundamentos invocados pela oponente, mostra-se correcta a condenação nas custas do incidente. Por outro lado, consideramos que a falta de assinatura da conta de custas traduz uma mera irregularidade, já devidamente sanada a fls. 112.

Face ao exposto, vai indeferido o requerido, mantendo-se o despacho de fls. 129/130 nos seus precisos termos.

Notifique.».

Despacho de fls. 144:

«Por ser legal, estar em tempo e com legitimidade, admito o recurso interposto pela oponente no seu requerimento de fls. 143, tendo por objecto a decisão proferida em 08/02/2008 de fls. 136, o qual subirá imediatamente, nos próprios autos, com efeito meramente devolutivo, sendo processado e julgado como os agravos em processo civil, conforme art.º 62.º do CCJ, art.ºs 280.º, 281.º e 286.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Notifique a recorrente, o Digno Magistrado do Ministério Público e o Exmo. Representante da Fazenda Pública, nos termos e para os efeitos dos n.ºs 2 e 3 do art.º 282.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.».

III - Mostram-se interpostos para este Tribunal dois recursos: um, do despacho da Mm. Juíza "a quo" que julgou improcedente a reclamação da conta de custas apresentada pela oponente, ora recorrente; outro, do despacho que admitindo o recurso lhe fixou efeito meramente devolutivo.

Começando por apreciar este último, vejamos.

Alega a recorrente que ao recurso que interpôs do despacho que julgou improcedente a reclamação da conta de custa por si apresentada devia ter sido atribuído efeito suspensivo na medida em que a atribuição de efeito meramente devolutivo não salvaguarda o efeito útil do mesmo e não impede a cobrança coerciva da conta de custas por via da acção executiva.

Ora, do despacho que determine o efeito do recurso não cabe recurso, podendo, porém, as partes impugná-lo nas suas alegações (n.º 4 do artigo 687.º do CPC).

A decisão que fixou efeito meramente devolutivo ao recurso interposto pela oponente haveria, assim, de ser impugnada nas respectivas alegações, o que não sucedeu, tendo a recorrente optado por interpor também recurso dessa decisão, o qual deveria, por isso, ter sido indeferido.

Porém, embora não existindo uma decisão expressa da Mma. Juíza "a quo" nesse sentido, atendendo a que os dois recursos foram interpostos quase simultaneamente e que, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 700.º do CPC, sempre seria possível ao relator corrigir o efeito atribuído ao recurso, considerar-se-á que as diferentes alegações apresentadas se completam e, nessa medida, de acordo com o princípio do aproveitamento dos actos e peças úteis ao apuramento dos factos, se apreciará a questão suscitada do efeito atribuído ao recurso.

Nos termos do despacho posto em crise foi atribuído ao recurso efeito meramente devolutivo, conforme dispõe o n.º 2 do artigo 286.º do CPPT.

Alega a recorrente que o efeito em causa a fixar, neste caso, deveria ter sido o suspensivo, não só porque, de acordo com o n.º 1 do artigo 740.º do CPC, têm efeito suspensivo do processo os agravos que subam imediatamente nos próprios autos, mas também porque o efeito devolutivo fixado afectaria o efeito útil do recurso na medida em que não impediria a cobrança coerciva da conta de custas imediatamente.

Não tem, contudo, razão a recorrente.

Na verdade, em processo tributário, os recursos têm, em regra, efeito meramente devolutivo, como impõe o n.º 2 do artigo 286.º do CPPT, aqui aplicável.

Só assim não será se for prestada garantia ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil dos recursos, tendo-se entendido que apenas serão enquadráveis nesta última hipótese aquelas em que a execução imediata da decisão possa provocar uma situação irreparável ou de difícil reparação.

O que não é manifestamente o caso, pois o pagamento de custas que se viessem a considerar não devidas sempre poderia ser reparável, com a consequente anulação e devolução das mesmas à parte.

Nessa medida, se confirma, assim, o efeito atribuído ao recurso pela Mma. Juíza "a quo".

Quanto ao recurso interposto do despacho que julgou improcedente a reclamação da conta de custas, alega a recorrente que não é responsável pelas custas da oposição por si deduzida visto não lhe ter dado origem.

Mas ainda que assim fosse o recurso não podia lograr provimento.

Na verdade, como refere Salvador da Costa, no seu CCJ anotado, p. 326, "feita a conta de harmonia com a sentença (…) o juiz não pode mandar modificá-la, visto que isso importava alteração do caso julgado, certo que o erro, se o houver, proveio da decisão e não da conta".

Sendo certo que, antes do trânsito da sentença, sempre a oponente poderia ter requerido a sua reforma quanto a custas, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 669.º do CPC, o que no caso não fez.

E tendo a conta de custas sido elaborada de acordo com a sentença que transitou já em julgado é evidente que a Mma. Juíza "a quo" a não poderia modificar, sob pena de ofensa ao caso julgado.

Alega, ainda, a recorrente que a conta de custas que lhe foi notificada não se encontrava assinada, requisito exigido pelo artigo 56.º, n.º 3, alínea g) do CCJ, pelo que sanar tal vício sem disso notificar ou dar conhecimento à recorrente constituiria nulidade processual, nos termos do artigo 201.º do CPC.

Mas, também aqui, carece a recorrente de razão.

Com efeito, nos termos da disposição legal citada, a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva só produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa.

O que não é manifestamente o caso, pois a alegada falta de notificação do suprimento da irregularidade em questão (falta de assinatura da conta) não tem influência na decisão da causa nem a lei prescreve expressamente que ela tenha como consequência a invalidade do acto e, portanto, tal omissão não produz a invocada nulidade.

Razão por que o recurso apresentado não pode, por isso, proceder.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em, mantendo o efeito que lhe vem atribuído, negar provimento ao recurso interposto do despacho

que julgou improcedente a reclamação da conta de custas apresentada pela oponente, confirmando-se, assim, o despacho recorrido.

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

Lisboa, 19 de Novembro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Lúcio Barbosa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Crédito agrícola de emergência. Prescrição. Interrupção da prescrição pela citação. Efeito.

Sumário:

I — A prescrição da obrigação referente a dívidas de crédito de emergência agrícola consuma-se ao fim do prazo geral de 20 anos, previsto no artigo 309.º do Código Civil.

II — Segundo o n.º 1 do artigo 323.º do Código Civil, dá-se a interrupção da prescrição nomeadamente pela citação.

III — Ocorre ainda a interrupção da prescrição logo que decorram cinco dias sobre o respectivo requerimento, sem que a citação tenha sido feita por causa não imputável ao requerente [n.º 2 do mesmo artigo].

IV — O efeito da interrupção da prescrição resultante de citação é o de que «inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente» e «o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo» – de harmonia com as disposições combinadas do n.º 1 dos artigos 326.º e 327.º do Código Civil.

Recurso n.º: 555/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Amador Jesus Pedras.
Relator: Exmº. Srº Consº Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou «a presente oposição procedente, em virtude de a dívida do oponente se encontrar prescrita e, consequentemente, extinta a execução».

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

I. A douta sentença ora recorrida entendeu que, o prazo de prescrição da dívida exequenda havia decorrido, tendo-se completado em Maio de 1999.

II. A execução fiscal n.º 1481198301001691, instaurada pelo Serviço de Finanças de Azambuja, com base em certidão de dívida passada pela Cooperativa Agrícola de Azambuja, respeita a dívidas referentes a Crédito Agrícola de Emergência do ano de 1978, no montante global de € 3.653,12.

III. O crédito em apreço, decorrente de financiamentos concedidos no âmbito do Programa do Crédito Agrícola de Emergência, tem natureza cível e, independentemente da respectiva recuperação seguir o processo de execução fiscal, rege-se pelas disposições do Código Civil, designadamente no que concerne a matérias como a prescrição;

IV. A douta sentença errou na determinação do prazo de prescrição;

V. Uma vez que aquele tipo particular de crédito tem natureza cível, para que se proceda à contagem do tempo de prescrição há que ter em conta, não só o estabelecido no Código Civil, relativamente a esta matéria, como também o disposto na Lei n.º 54, de 1913/07/16, a qual se encontra ainda em vigor, porquanto não foi objecto de revogação pelo art. 3º do Decreto-Lei n.º 47 344, de 1966/11/25, que aprovou o Código Civil vigente;

VI. Esta orientação foi também perfilhada pelo douto Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra (3ª secção cível), de 2005/10/18 e também pelo douto Acórdão do STJ, de 1984/12/06, proferido no processo n.º 072065 (disponível em www.dgsi.pt);

VII. De acordo com o prescrito no art. 309º do Código Civil, o prazo ordinário de prescrição é de vinte anos;

VIII. Por seu turno, o art. 1º da Lei n.º 54, de 1913/07/16 estabelece que: "As prescrições contra a Fazenda Nacional só se completam desde que, para além dos prazos actualmente em vigor, tenha decorrido mais de metade dos mesmos prazos." (negrito nosso). Isto é, aplicam-se os prazos normais acrescidos de metade.

IX. O que significa que, ao prazo ordinário de prescrição de vinte anos dever-se-á adicionar metade (dez anos), sendo tal prazo de trinta anos.

X. O art. 323º n.º 2 do Código Civil determina que se a citação não se fizer no prazo de cinco dias depois de ter sido requerida, por causa não imputável ao requerente, tem-se a prescrição por interrompida, logo que decorram os cinco dias;

XI. E o n.º 1 do art. 326º do Código Civil estabelece que começa a correr novo prazo após o acto interruptivo;

XII. O que significa que, tendo a instauração da execução sido requerida pelo ex. Instituto de Gestão e Estruturação Fundiária ao SF Azambuja em 1983/03/30 e não constando no processo que a requerente tenha dado origem à alegada não citação do oponente, a interrupção da contagem do prazo para efeitos de prescrição operou-se no dia 5 de Abril de 1983, nos termos do n.º 2 do já citado art. 323º do Código Civil;

XIII. Do que resulta exposto, só poderá concluir-se que o prazo prescricional aplicável à questão controvertida nos presentes autos é de trinta anos (prazo ordinário de 20 anos acrescido de metade, resultante da aplicação da Lei n.º 54, de 1917/07/16, ainda em vigor) pelo que, aquele prazo ainda não decorreu e a dívida objecto destes autos não se encontra prescrita, não estando, consequentemente, verificado o fundamento de oposição à execução previsto no art. 204º n.º 1 alínea d) do CPPT;

XIV. A douta sentença proferida pela Mmª. Juiz a quo fez uma incorrecta interpretação da lei e violou os arts. 323º nºs 1 e 2, 326º n.º 1 e 327º n.º 1, todos do Código Civil e o art. Lº da Lei n.º 54, de 1913/07/16, devendo, por este motivo, ser revogada, com as legais consequências.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

1. Assumindo a dívida exequenda, proveniente de Crédito Agrícola de Emergência, natureza cível, apesar da cobrança coerciva no processo de execução fiscal (art. 1.º DL n.º 272/81, 28 Setembro) a correlativa obrigação prescreve no prazo ordinário de 20 anos (art. 309º CCivil; neste sentido acs. STA 12.11.2003 processo n.º 914/03 e 3.12.2003 processo n.º 1279/03).

A citação interrompe a prescrição; considera-se o prazo interrompido se, por causa não imputável ao requerente da citação, ela não se efectuar nos cinco dias posteriores ao pedido (art. 323º nºs 1 e 2 CCivil).

Esta solução normativa equipara o pedido de citação à própria citação, ambas interrompendo a prescrição.

No caso sub judicio, em consequência da instauração da execução em 6.04.83 (processo instrutor apenso fls. 2) o prazo considera-se interrompido em 11.04.83.

O novo prazo de prescrição de 20 anos não começa a correr enquanto não houver decisão transitada em julgado que ponha termo ao processo, sendo irrelevante apurar se é aplicável ao caso em apreço a norma constante do artº 1º Lei n.º 54 16.07.1913 (arts. 326º nºs 1 /2 e 327º n.º 1 CCivil).

2. Sem embargo, na ausência de documento comprovativo da citação, por impossibilidade de localização manifestada pelas partes (docs. fls. 96 e 119), deve considerar-se provado que a citação se efectuou em 6.02.2006, conforme declaração do executado (representado pelo seu advogado) constante de documento particular sobre facto contrário aos seus interesses (art. 376º n.º 2 CCivil).

Apesar da sua qualidade de tribunal de revista o STA pode alterar os factos materiais da causa, na medida em que o tribunal recorrido incorreu em violação da norma que regula a força probatória do citado documento particular (art. 376º n.º 2 CCivil; art. 722º n.º 1 último segmento CPC).

3. O tribunal de recurso deve conhecer das questões prejudicadas pela solução da questão da prescrição (art. 715º n.º 2 CPC aplicável por força do art. 749º CPC; sobre a aplicação da primeira norma aos recursos interpostos para o STA cf. Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado Volume II 2007 p. 721).

Nesta conformidade devem ser notificadas as partes para se pronunciarem sobre a questão prejudicada da responsabilidade do executado pela dívida exequenda (art. 715º n.º 3 CPC).

1.5 Notificadas as partes nos termos promovidos pelo Ministério Público, a recorrente Fazenda Pública pronunciou-se do seguinte modo.

1. A fls. 165, veio o Digníssimo Procurador-Geral Adjunto promover a audição das partes para se pronunciarem sobre a questão, prejudicada, da responsabilidade do executado pela dívida exequenda.

2. Ora, a execução fiscal n.º 1481198301001691, foi instaurada pelo Serviço de Finanças de Azambuja, com base em certidão de dívida passada pela Cooperativa Agrícola de Azambuja.

3. Conforme a mesma certidão que consta do Processo Instrutor, a dívida decorre de montante de empréstimo concedido ao abrigo do DL 251/75, de 23 de Maio (crédito agrícola de emergência).

4. Tal empréstimo foi concedido em 26/05/78 e venceu em 26/05/79.

5. E, esta dívida parece não corresponder à invocada no doc. 3, junto com a petição de oposição pelo então oponente.

6. Pelo que, apesar do mesmo alegar a "falsidade" do título executivo não concretiza, fundadamente, tal fundamento de oposição à execução nem prova a invocada "falsidade".

7. Logo, não está provado nos autos a invocada "falsidade", sendo o então oponente e ora recorrido, como devedor originário ou principal, responsável pela dívida exequenda.

Nestes termos e, nos mais de direito, que V. Exas. doutamente suprirão, deve o presente recurso jurisdicional ser julgado procedente, com as legais consequências.

1.6 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como do parecer do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se se verifica, ou não, a prescrição das dívidas exequendas.

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

A) DOS FACTOS PROVADOS

Compulsados os autos e analisada a prova documental, encontram-se assentes, por provados, os seguintes factos com interesse para a decisão de mérito:

1. Em 06 de Abril de 1983, foi autuado o processo de execução fiscal n.º 1481198301001691 por dívidas referentes a Crédito Agrícola de Emergência do exercício de 1978 a Maio de 1979, no montante de Esc.: 292.730$00 e juros no montante de Esc.: 439.654$70 (cfr. doc. junto a fls. 1 a 3 da cópia certificada do processo executivo junto aos autos);

2. Em 15/07/2005, deu entrada no Serviço de Finanças da Azambuja um requerimento do ora oponente pedindo a declaração de prescrição da dívida exequenda (cfr. doc. junto a fls. 6 da cópia certificada do processo executivo junto aos autos);

3. Por ofício de 28/10/2005, foi, pelo Serviço de Finanças da Azambuja, remetido o requerimento que antecede para apreciação pela Direcção Geral do Tesouro (cfr. doc. junto a fls. 7 da cópia certificada do processo executivo junto aos autos);

4. Em 13/12/2005, foi recepcionada no Serviço de Finanças da Azambuja, informação da Direcção Geral do Tesouro (cfr. doc. junto a fls. 8 e 9 da cópia certificada do processo executivo junto aos autos);

5. Em 8 de Março de 2006, foi ordenado que se notificasse o oponente da informação (cfr. doc. junto a fls. 18 da cópia certificada do processo executivo junto aos autos);

6. A presente oposição deu entrada no Serviço de Finanças de Azambuja em 7 de Abril de 2006 (cfr. carimbo aposto na folha de rosto da p.i.).

B) DOS FACTOS NÃO PROVADOS

Não resultou provado nos presentes autos que o ora oponente tenha sido citado para o presente processo de execução fiscal.

2.2 Nos termos do n.º 1 do artigo 298.º do Código Civil, «Estão sujeitos a prescrição, pelo seu não exercício durante o lapso de tempo estabelecido na lei, os direitos que não sejam indisponíveis ou que a lei não declare isentos de prescrição». De acordo com o artigo 301.º do Código Civil, «A prescrição aproveita a todos os que dela possam tirar benefício, sem excepção dos incapazes». 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.

Nos termos do artigo 309.º do Código Civil, «O prazo ordinário da prescrição é de vinte anos».

O prazo geral de prescrição de 20 anos, previsto no artigo 309.º do Código Civil, aplica-se às dívidas provenientes do Crédito Agrícola de Emergência, nos termos do Decreto-Lei n.º 272/81, de 28-9 que deu nova redacção ao artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 58/77, de 21-02 pois dos diplomas que sucessivamente regularam o crédito agrícola de emergência nenhum dispôs sobre a matéria – contando-se prazo nos termos dos artigos 323.º, 326.º, e 327.º do Código Civil (cf. a este respeito, por todos, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 3-12-2003, proferido no recurso n.º 1279/03).

Sob a epígrafe "Interrupção promovida pelo titular", o artigo 323.º do Código Civil dispõe que: «A prescrição interrompe-se pela citação ou notificação judicial de qualquer acto que exprima, directa ou indirectamente, a intenção de exercer o direito, seja qual for o processo a que o acto pertence e ainda que o tribunal seja incompetente» [n.º 1]; «Se a citação ou notificação se não fizer dentro de cinco dias depois de ter sido requerida, por causa não imputável ao requerente, tem-se a prescrição por interrompida logo que decorram os cinco dias» [n.º 2]; «A anulação da citação ou notificação não impede o efeito interruptivo previsto nos números anteriores» [n.º 3]; «É equiparado à citação ou notificação,

para efeitos deste artigo, qualquer outro meio judicial pelo qual se dê conhecimento do acto àquele contra quem o direito pode ser exercido» [n.º 4].

Decorre claramente deste preceito que não basta o exercício extrajudicial do direito para interromper a prescrição: é necessária a prática de actos judiciais que, directa ou indirectamente, dêem a conhecer ao devedor a intenção de o credor exercer a sua pretensão. Para que se interrompa a prescrição não é necessário que a citação ou notificação tenha lugar no processo em que se procura exercer o direito. Pode verificar-se num acto preparatório (procedimento cautelar) e basta que o acto do titular do direito, objecto da citação ou notificação, exprima, directa ou indirectamente, a intenção de exercer o direito. O facto interruptivo da prescrição consiste no conhecimento que teve o obrigado, através duma citação ou notificação judicial, de que o titular pretende exercer o direito. Daí as disposições dos n.ºs 3 e 4. Se a citação ou notificação é feita dentro dos cinco dias seguintes ao requerimento, não há retroactividade quanto à interrupção da prescrição. Atende-se, neste caso, ao momento da citação ou notificação. Se é feita posteriormente, por causa não imputável ao requerente, considera-se interrompida passados os cinco dias. Se a culpa da demora é do requerente, atende-se ao momento da citação ou notificação. Importa distinguir entre falta e nulidade da citação ou notificação. Como se exige que seja levada ao conhecimento do obrigado a intenção de exercer o direito, se falta a citação ou a notificação, a prescrição não se interrompe, a não ser nos termos excepcionais acima referidos; se, porém, há nulidade, não deixa de haver interrupção, se, não obstante a nulidade, se exprimiu aquela intenção. O n.º 4 harmoniza-se com os princípios que dominam os números anteriores – Cf. Pires de Lima e Antunes Varela, no Código Civil Anotado, I vol., em anotações ao artigo 323.º.

Sobre os "Efeitos da interrupção" diz o artigo 326.º do Código Civil, no seu n.º 1, que «A interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo seguinte».

E, a respeito da "Duração da interrupção", estabelece o artigo 327.º do Código Civil, no seu n.º 1, que «Se a interrupção resultar de citação, notificação ou acto equiparado, ou de compromisso arbitral, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo».

2.3 No caso sub judicio, a sentença recorrida assenta estarmos «perante dívidas referentes ao ano de 1978 e 1979»; e assenta ainda a sentença que não se encontra provado nos autos que o ora oponente tenha sido citado no âmbito do presente processo executivo».

E, assim, conclui que «as dívidas em causa prescreveram em Maio de 1999, ou seja, vinte anos após a última dívida».

Mas não é assim, segundo julgamos.

Com efeito, estamos em presença de execução fiscal, a que foi deduzida a presente oposição à execução, «por dívidas referentes a Crédito Agrícola de Emergência», que prescreve no prazo geral de 20 anos.

A fls. 96, o oponente, ora recorrente, através do seu mandatário judicial, «informa ter sido citado em 6/02/2006, data pela qual se regulou para a apresentação de oposição em prazo».

Na realidade, se o ora recorrente propôs a presente oposição, é porque foi citado para a execução fiscal previamente à propositura da oposição.

Mas é verdade também que, no caso, não se imputa à entidade exequente alguma causa para que a citação não tenha sido feita «dentro de cinco dias depois de ter sido requerida».

E, como se viu, «Se a citação ou notificação se não fizer dentro de cinco dias depois de ter sido requerida, por causa não imputável ao requerente, tem-se a prescrição por interrompida logo que decorram os cinco dias» – nos termos do n.º 2 do artigo 323.º do Código Civil.

Razão por que temos de concluir, com a recorrente Fazenda Pública, estribados, aliás, nos elementos factuais dos autos (cf. o documento oficial de fls. 25 e 26, e o artigo 25.º da petição inicial), de que «tendo a instauração da execução sido requerida pelo ex Instituto de Gestão e Estruturação Fundiária ao SF Azambuja em 1983/03/30 e não constando no processo que a requerente tenha dado origem à alegada não citação do oponente, a interrupção da contagem do prazo para efeitos de prescrição operou-se no dia 5 de Abril de 1983, nos termos do n.º 2 do já citado art.º 323.º do Código Civil».

Como assim, e nos termos do n.º 1 do artigo 326.º do Código Civil, está inutilizado para a prescrição todo o tempo decorrido no caso anteriormente a 5-4-1983 – e o novo prazo de prescrição não começou ainda a correr, pois não se mostra ter passado em julgado decisão a pôr termo ao processo de execução fiscal (cf. os termos do artigo 327.º do Código Civil).

Estamos deste modo a dizer, em resposta ao thema decidendum, que no caso não se verifica a prescrição das dívidas exequendas.

Pelo que a sentença recorrida, que assim o não entendeu, deve ser revogada, para que o Tribunal a quo proceda à apreciação e conhecimento das outras questões postas na presente oposição à execução fiscal, e que a sentença recorrida condensou em saber, «caso não se verifique a prescrição, se o ora oponente é ou não responsável pelas dívidas em questão» – o que, dada a largueza da questão, implica a consideração de elementos que os autos, segundo julgamos, por ora não dispõem.

E, então, havemos de convir que a prescrição da obrigação referente a dívidas de crédito de emergência agrícola consuma-se ao fim do prazo geral de 20 anos, previsto no artigo 309.º do Código Civil.

Segundo o n.º 1 do artigo 323.º do Código Civil, dá-se a interrupção da prescrição nomeadamente pela citação.

Ocorre ainda a interrupção da prescrição logo que decorram cinco dias sobre o respectivo requerimento, sem que a citação tenha sido feita por causa não imputável ao requerente [n.º 2 do mesmo artigo].

O efeito da interrupção da prescrição resultante de citação é o de que «inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente» e «o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo» – de harmonia com as disposições combinadas do n.º 1 dos artigos 326.º e 327.º do Código Civil.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, para conhecimento dos outros fundamentos da oposição à execução fiscal.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Novembro de 20008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — António Calhau.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

IRC. Liquidação adicional. Recurso jurisdicional. Objecto. Região Autónoma dos Açores. Direito comunitário. Juros compensatórios. Acto de execução.

Sumário:

I – Os recursos jurisdicionais não visam apreciar matéria nova mas tão só sindicar a decisão judicial recorrida, excedendo o respectivo objecto o conhecimento de questões sobre as quais não recaiu pronúncia do tribunal recorrido, exceptuando as de conhecimento oficioso.

II – A responsabilidade por juros compensatórios, tendo a natureza de reparação civil, depende do nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte e da possibilidade de formular um juízo de censura a título de dolo ou negligência a essa actuação.

III — A questão da eventual retroactividade fiscal decorrente da decisão da Comissão Europeia de recuperar os auxílios concretizados nas reduções de taxas previstas no artigo 5.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20/11 deve ser suscitada em sede de sindicância judicial dessa decisão da Comissão, já que não constitui um vício próprio do acto de liquidação que se limita a executá-la.

IV — Não é possível sindicar nos tribunais nacionais tal decisão da Comissão Europeia.

Processo n.º: 576/08-30.
Recorrente: PORTUGAL TELECOM, SGPS, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1-Portugal Telecom, S.A., não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação adicional de IRC n.º 8310018846, relativa ao exercício de 1999, no montante de €1.2007.909,14, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. A legalidade do acto tributário impugnado, suposto acto de execução, deve ser analisada por referência à decisão de recuperação exequenda - esta, por seu turno, consequente da declaração, tornada definitiva e conforme com o direito comunitário, de ilegalidade e de incompatibilidade com o mercado comum da redução da taxa do IRC aplicável a determinadas entidades nos Açores.

B. Deste modo, constata-se que a Administração tributária - através do acto tributário impugnado - não se limitou a praticar um mero acto de execução da decisão de recuperação e da respectiva declaração de incompatibilidade fundamentante, uma vez que, de acordo com o disposto nos artigos 2.º e 3.º da Decisão da Comissão, de 11 de Dezembro de 2002, apenas a redução de taxa prevista no artigo 5. º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de Janeiro, foi declarada como auxílio de estado ilegal e incompatível com o mercado comum, e não, também, a derrama.

C. Independentemente da sua natureza meramente acessória ou adicional, a verdade é que a derrama se assume como um imposto diverso do de IRC, constituindo a sua liquidação adicional uma concretização não pressuposta na decisão executada, excedendo-a, o que torna o acto tributário em apreço ilegal e, como tal, anulável, por não consequente da decisão de recuperação (nos termos dos nºs 3 e 4 do artigo 151º. do Código de Procedimento Administrativo).

D. Igualmente, através do acto de liquidação impugnado, foram, ainda, liquidados juros compensatórios; porém, a decisão de recuperação impunha, somente, a liquidação de juros indemnizatórios à taxa de referência utilizada para o cálculo do equivalente-subvenção no âmbito dos auxílios com finalidade regional e contados, apenas, sobre o valor da colecta do IRC - qualificada como auxílio de estado -, e não, portanto, sobre o valor desta acrescido do da derrama, pelo que se impõe que o acto impugnado seja, também nessa parte, anulado.

E. Bem assim, a exigibilidade de juros compensatórios encontra-se sempre dependente da verificação de facto culposo do contribuinte e, simultaneamente, de esse facto ser causa adequada do dano sofrido pela entidade credora do imposto.

F. Ora, in casu, o iter seguido até à emissão do acto de liquidação impugnado reflecte, inequivocamente, a inexistência de culpa da recorrente, faltando, consequentemente, o pressuposto de que depende a liquidação de juros compensatórios, cuja liquidação é, assim, também por este motivo - por violação do disposto nos nºs 1 e 2 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária - ilegal.

G. Em qualquer caso, o juízo de desconformidade que subjaz à declaração de incompatibilidade não compreendia, no seu âmbito, a actividade da recorrente (consubstanciada, consabidamente, na prestação de serviços na área das telecomunicações, actividade especificamente prevista na verba 64.2 da Secção 1 da nomenclatura estatística das actividades económicas na Comunidade Europeia, respeitante a transportes, armazenamento e telecomunicações).

H. Por conseguinte, tendo o acto de liquidação adicional impugnado por acto fundamento - pressuposto - uma decisão de recuperação e uma antecedente declaração de incompatibilidade não aplicáveis à situação concreta da recorrente, o mesmo padece do vício de ilegalidade, devendo, consequentemente, ser anulado.

I. Sem prejuízo do exposto, importa, ainda, ter em consideração que a questão decidenda se prende, também, com a conformidade do acto impugnado praticado em execução da decisão de recuperação com o direito interno (e não já, portanto, com o direito comunitário, cuja conformidade, que lhe advém da declaração pressuposta na decisão executada, já foi confirmada pelo TJCE).

J. Ora, a prática do acto impugnado envolveu uma expansão da norma geral - o artigo 69.º do Código do IRC - provocada pela atribuição de efeitos ex tunc à declaração de incompatibilidade com o mercado comum da aplicação da norma especial - o artigo 5.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de Janeiro - às empresas previstas no artigo 2.º da Decisão da Comissão, de 11 de Dezembro de 2002.

K. A ampliação do âmbito de aplicação do artigo 69.º do Código do IRC, decorrente da eficácia retroactiva conferida pela decisão de recuperação à declaração de incompatibilidade, constitui, portanto, uma retroactividade relevante para efeitos da aplicação do princípio constitucional da irretroactividade fiscal (a qual, porém, não é susceptível de afectar a decisão de recuperação, por esta, valendo-se de Regulamento comunitário, não ter que ser analisada à luz do direito interno, tanto mais que a sua execução sempre dependeria da prática de acto interno; ao que acresce a circunstância de a violação de tal princípio não ser sindicável em recurso de anulação nos tribunais comunitários).

L. Consequentemente, impõe-se reconhecer que a aplicação retroactiva da nova *dimensão interpretativa* do artigo 69º do Código do IRC viola o principio constitucional da não retroactividade fiscal, tal como previsto no artigo 103º da Constituição, cominando os consequentes actos tributários praticados – o acto impugnado – com o vício de ilegalidade.

2 - A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

3 -O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

"Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência da impugnação judicial deduzida contra liquidação adicional de IRC e de derrama (exercício de 1999)

FUNDAMENTAÇÃO

1.Questões suscitadas pela recorrente a merecer apreciação:

1ª Ilegalidade da liquidação adicional da derrama

2ª Ilegalidade da liquidação adicional de IRC:

I inaplicação da declaração de incompatibilidade à actividade da recorrente

II aplicação retroactiva da nova dimensão interpretativa do art.69º CIRC

3ª Ilegalidade da liquidação de juros compensatórios

2. Ilegalidade da liquidação adicional da derrama (conclusões A./C.)

A recorrente alega que a liquidação adicional da derrama excede o âmbito de execução da decisão da Comissão, 11.12.2002, na medida em que esta apenas declarou auxílio de Estado ilegal, porque incompatível com o mercado comum, a redução da taxa de IRC (e não também a derrama)

A questão não foi suscitada na petição de impugnação judicial, pelo que não pode ser apreciada em sede de recurso jurisdicional, o qual se destina ao reexame de questões e não à pronúncia sobre novas questões (sem prejuízo das questões de conhecimento oficioso), conforme jurisprudência abundante e pacífica dos tribunais superiores Sem embargo, a pretensão da recorrente não pode proceder:

-sendo a derrama imposto municipal com natureza acessória e adicional, a respectiva colecta é fixada imperativamente em percentagem da colecta do imposto principal (sem procedimento autónomo de determinação da matéria colectável)

-nesta medida constitui um acto consequente da liquidação adicional de IRC, porque dele absolutamente dependente

3. Ilegalidade da liquidação adicional de IRC

a) inaplicação da declaração de incompatibilidade à actividade da recorrente (conclusões G. II.)

A Portugal Telecom, SA foi objecto de uma operação de reestruturação empresarial, mediante a qual:

-foi constituída uma nova sociedade denominada «PT Comunicações, SA» tendo por objecto principal o estabelecimento, a gestão e a exploração das infra-estruturas de telecomunicações, a prestação do serviço público de telecomunicações e de outros serviços de telecomunicações

-adoptou a denominação de Portugal Telecom, SGPS, S.A tendo com objecto a gestão de participações sociais, ficando sujeita ao regime específico das sociedades gestoras de participações sociais

(art. 1º DL n.º 219/2000, 9 Setembro)

Neste contexto a recorrente não exerce a alegada actividade de prestação de serviços na área das telecomunicações (a qual corresponde ao objecto social da PT Comunicações, SA), antes uma actividade de intermediação financeira (secção J código 65 NACE), inscrita no âmbito da declaração de incompatibilidade do regime de auxílios com o mercado comum constante da decisão exequenda da Comissão

b) aplicação retroactiva da nova dimensão interpretativa do art. 69º CIRC (conclusões J/L.)

O acto tributário impugnado não se baseia em qualquer aplicação retroactiva de nova dimensão interpretativa do art. 69º CIRC (actualmente art. 80º CIRC) porque a norma controvertida é aplicada ao lucro de exercícios posteriores ao início da sua vigência. A atribuição de efeitos retroactivos à declaração de incompatibilidade, conferida pela decisão de recuperação do montante dos auxílios atribuídos, sustentou-se na consideração de que «Tendo em conta que os referidos auxílios foram postos ilegalmente em vigor e que não existe qualquer princípio de direito comunitário que se oponha a isso, os benefícios fiscais de que já terão beneficiado as empresas que operam no sector financeiro (...) devem ser recuperados pelas Autoridades portuguesas» (considerando 43)

4. Ilegalidade da liquidação de juros compensatórios (conclusões D./.F.)

A correcta execução da decisão exequenda implica apenas a liquidação de juros indemnizatórios, os quais foram quantificados em €155 841,32 (informação PAT apenso fls. 59; relatório de conclusões probatório n.º 4)

A liquidação de juros compensatórios, no montante de €202 123,69 carece de fundamento legal, por inexistência de comportamento culposo do sujeito passivo no caso concreto, o qual procedeu à autoliquidação do IRC aplicando a taxa reduzida constante do art. 5º Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, 20 Janeiro, como se sustenta nas conclusões D./F (cf. desenvolvimento nos arts. 25/29 do texto das alegações)

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento parcial.

A sentença impugnada deve ser confirmada no tocante à liquidação adicional de IRC, derrama e juros indemnizatórios

A sentença deve ser revogada no tocante à liquidação de juros compensatórios, no montante de € 202 123,69"

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4 – A sentença sob recurso considerou provada a seguinte matéria de facto:

1. A liquidação n.º 8310018846, decorre da concretização pela administração tributária da Decisão da Comissão das Comunidades Europeias, de 11 de Dezembro de 2002, que declarou incompatível com o mercado comum parte do regime estabelecido nos artigos 4.º e 5.º do Decreto Legislativo Regional

n.º 2/99/A, de 20 de Janeiro de 1999 (cf. fls. 35 a 48 do PAT, fls. 26 dos autos e fls. 31 a 35 do processo de reclamação graciosa apenso).

2. A Administração Tributária para concretização daquela decisão procedeu ao acréscimo à colecta do montante de Euros 778.052,11 e ao acréscimo à derrama de Euros 71.892,02 (cf. fls. 31 e ss do PAT).

3. Daquela correcção decorre a sujeição da totalidade da matéria colectável à taxa normal de imposto e a não consideração, na liquidação impugnada, do montante de Euros 1.805.680,08 referente a imposto à taxa da Região Autónoma dos Açores, anteriormente considerado na liquidação n.º 8310010050, de 2002/06/07 (cf. fls. 31 e ss do PAT).

4. No relatório de conclusões referente à correcção da liquidação de IRC do exercício de 1999, notificado à impugnante, lê-se, designadamente, o seguinte (cf. fls. 31 a 35 do PAT):

Por decisão da comissão das Comunidades Europeias, de 11.02.2002, a parte do regime especial relativa às reduções das taxas nacionais do imposto sobre o rendimento, estabelecidas nos artigos 4. º e 5.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de Janeiro, foi declarada incompatível com o mercado comum quando aplicável a empresas que exerçam as actividades previstas na secção J, códigos 65, 66 e 67 da nomenclatura estatística das actividades económicas na comunidade europeia (NACE Rev. 1.1), bem como a empresas que exerçam as actividades previstas na secção K, código 74 da mesma nomenclatura, que consistam na prestação de serviços a empresas pertencentes ao mesmo grupo, como centros de coordenação, de tesouraria ou de distribuição.

Nos termos do artigo 3.º da referida Decisão, o Estado Português foi intimado a adoptar as medidas necessárias para recuperar, junto das empresas que exercem as actividades acima mencionadas, os montantes correspondentes à redução das taxas nacionais, considerados como auxílios do Estado concedidos indevidamente, acrescidos de juros indemnizatórios, calculados com base na taxa de referência utilizada para o cálculo da equivalente subvenção no âmbito dos auxílios com finalidade regional, contados a partir da data em que foram colocados à disposição dos beneficiários até ao momento da sua recuperação.

Consequentemente, em cumprimento da referida Decisão, serão revistas as liquidações de IRC por ela abrangidas, no sentido da aplicação das taxas gerais previstas no artigo 800 do Código do IRC e, sobre a diferença, liquidados juros indemnizatórios a favor do Estado, calculados, com referência à primeira liquidação, respectivamente, desde a data do limite para o pagamento do imposto apurado ou da data do reembolso, consoante o caso, ou da data da notificação da liquidação se da mesma não resultar imposto a pagar ou a reembolsar, até à data da notificação da reliquidação, mediante a aplicação da seguinte taxa ou taxas em vigor durante o mesmo período, extraídas da tabela de taxas de referência aprovada pela Comissão das Comunidades Europeias e utilizada no âmbito dos auxílios comunitários com finalidade regional:

Taxa aplicável (Estado Português)	Em vigor desde
3.95	01.08.2003
4.80	01.01.2003
5.06	01.01.2002
5.33	01.12.2001
6.33	01.01.2001
5.70	01.01.2000
5.61	01.11.1999
4.76	01.08.1999
6.02	01.01.1999

(EU/State Aid - reference and discount rate (in %) since 01.08.1997)

Assim, fica V. Exa. por este meio notificado, nos termos dos artigos 77.º da Lei Geral Tributária, 36.º e 38º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, de que vai ser efectuada a correcção da liquidação do IRC exercício de 1999, no valor € 849.944,13 (resultante do acréscimo no valor da colecta em € 778.052,11 e respectiva derrama, pelo valor de € 71.892,02), pela actividade desenvolvida na Região Autónoma dos Açores, de acordo com o documento de cobrança a remeter oportunamente e com os fundamentos acima expostos (conforme evidenciado no anexo n.º 1).

A acrescer ao valor € 849.944,13, temos os juros indemnizatórios a favor do Estado contados desde a data limite para o pagamento do imposto apurado (31-05-2000), até à presente data, em que se emite o Mapa de Apuramento - Modelo DC-22, pelo montante de € 155 841,32 (conforme evidenciado no anexo n.º 2).

O sujeito passivo foi notificado no dia 25 de Setembro de 2003, através do Ofício n.º 3693/2003, nos termos dos artigos 60.º da Lei Geral Tributária e do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, aprovados pelos Decretos-Lei nº. 398/98, de 17 de Dezembro e n.º 413/98, de 31 de Dezembro, respectivamente, para no prazo de 10 dias exercer o direito de audição sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção, o que se verificou por escrito, tendo dado entrada na DSPIT

em 6 de Outubro de 2003. O sujeito passivo, no direito de audição contestou a decisão da Administração Fiscal, a qual porém, decidiu mantê-la visto estarmos perante uma decisão da Comissão das Comunidades Europeias, vinculativa e de aplicação obrigatória para o Estado Português.

Do acto de liquidação poderá V. Exa., reclamar ou impugnar judicialmente, nos termos, respectivamente, dos artigos 68.º e 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e artigo 128.º do Código do IRC.

(…)

Anexo 2

Juros indemnizatórios a favor do Estado

(Unidade: euros)

Período	Valor	Taxa	Nº dias	Juros
01-06-2000 a 31-12-2000	849.944.13	5,70%	214	28.404,43
1-1-2001 a 30-11-2001	849.944,13	6,33%	334	49.232,02
1-12-2001 a 31-12-2001	849.944,13	5,23	31	3.775,38
1-1-2002 a 31-12-2002	849.944,13	5,06%	365	43.007,17
1-1-2003 a 31-7-2003	849.944,13	4,80%	212	23.695,98
1-8-2003 a 23-10-2003	849.944,13	3,95%	84	7.726,34
Total				155.841,31

5. O montante liquidado pela administração tributária referente a juros compensatórios na liquidação na liquidação impugnada foi de Euros 956.539,16, enquanto que na liquidação n.º 8310010050, de 2002/06/07 era de Euros 598.574,15 (cf. fls. 26 dos autos).

5- A sentença sob recurso julgou totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente da liquidação adicional de IRC n.º 9310018846, respeitante ao exercício de 1999.

Para tanto, entendeu-se na sentença que a liquidação impugnada, decorrendo da concretização pela administração tributária da Decisão da Comissão das Comunidades Europeias, de 11 de Dezembro, que declarou incompatível com o mercado comum os benefícios resultantes da redução da taxa de IRC previstos no artigo 5.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de Janeiro e impunha a adopção das medidas necessárias à recuperação junto das empresas dos montantes correspondentes a esses benefícios, não configurava um novo imposto retroactivamente criado, uma vez que decorriam de normas que já se encontravam em vigor à data da liquidação.

Mais se ponderou que o Estado Português estava obrigado ao cumprimento da lei assente em fontes comunitárias e daí que estivesse impossibilitado de afastar a aplicação dessas normas à situação da impugnante.

No referente aos juros liquidados concluiu-se ainda que a sua exigência decorreria da mesma decisão da Comissão a cujo cumprimento o Estado Português estava obrigado.

Tendo sido estas as duas únicas questões conhecidas na sentença recorrida, importa desde já delimitar o objecto do presente recurso jurisdicional.

De facto, constitui entendimento jurisprudencial firme e sucessivamente reiterado que os recursos não visam apreciar matéria nova mas tão só sindicar a decisão recorrida, excedendo o respectivo âmbito o conhecimento de questões sobre as quais não recaiu pronúncia do tribunal recorrido, exceptuando as de conhecimento oficioso.

Sendo assim, por respeitar a questões que não foram conhecidas na decisão recorrida e não sendo de conhecimento oficioso, não serão objecto de apreciação nesta instância de recurso as matérias levadas às conclusões A), B), C) [liquidação adicional da derrama como concretização não pressuposta na decisão executada], G) e H) [inaplicabilidade à actividade da recorrente da declaração de incompatibilidade e decisão de recuperação].

Nas conclusões D), E) e F) a recorrente questiona a liquidação dos juros compensatórios com fundamento no facto da decisão de recuperação da Comissão apenas impor a liquidação de juros indemnizatórios, sendo ainda certo que a exigibilidade de juros compensatórios sempre dependeria da "*verificação de facto culposo e, simultaneamente, de esse facto ser causa adequada do dano sofrido pela entidade credora do imposto*".

Assiste razão à recorrente no seu inconformismo perante a liquidação dos juros compensatórios.

Desde logo, como vem alegado, é uma realidade que tal liquidação não foi imposta pela decisão da Comissão Europeia.

Mas bem mais decisivo para se concluir pela ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios constitui o facto de ser manifesto que à recorrente não pode ser assacada qualquer culpa no retardamento da liquidação realizada, como estatui o artigo 35.º da LGT.

Na realidade, a responsabilidade por juros compensatórios, tendo a natureza de uma reparação civil, depende do nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte e da possibilidade de formular um juízo de censura a título de dolo ou negligência a essa actuação - cfr, entre outros, acórdãos de 3-10-01, 2-10-02, 16-02-05 e 12-07-05, nos processos n.ºs 25.034, 546/02, 1006/04 e 12.649; e Jorge Lopes de Sousa, in "Juros nas relações tributárias", Problemas fundamentais do Direito tributário, Lisboa, 1999, pag. 145.

Ora, na situação em apreço, a recorrente ao proceder à autoliquidação de IRC limitou-se a respeitar o enquadramento legal vigente na altura e de acordo com o qual aplicou taxa reduzida constante do artigo 5.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A de 20 de Janeiro, a qual só mais tarde veio a ser considerada pela Comissão das Comunidades Europeias como incompatível com o mercado comum (decisão de 11 de Dezembro de 2002).

Deste modo, carecendo de fundamento legal a liquidação de juros compensatórios, procedem as conclusões D), E) e F).

Nas conclusões I) a L) a recorrente vem defender que a aplicação retroactiva da nova *dimensão interpretativa* do artigo 69.º do Código do IRC, fruto da decisão da Comissão a que acima se alude, viola o princípio constitucional da não retroactividade da lei fiscal, previsto no artigo 103.º da CR, cominando o acto de liquidação impugnado com o vício de ilegalidade, ao invés do entendimento perfilhado na sentença recorrida.

Como nota prévia à abordagem da questão ora enunciada, cumpre recordar que a liquidação adicional impugnada resultou de uma decisão das Comunidades Europeias, datada de 11/12/02, que se pronunciou a respeito da dedução de 30% sobre o IRC na Região Autónoma dos Açores prevista no art. 5.º do Decreto-Regional n.º 2/99/A, de 20/11 e em que, concluindo que esse dispositivo legal violava normas comunitárias, decidiu, designadamente, no artigo 3.º o seguinte:

"1. Portugal deve adoptar as medidas necessárias para recuperar, junto das empresas que exercem as actividades mencionadas no artigo 2º, os auxílios pagos a título da parte do regime de auxílios referido no artigo 1.º.

2. A recuperação deve efectuar-se imediatamente e segundo as formalidades do direito nacional, desde que estas permitam a execução imediata e efectiva da presente decisão. Os auxílios a recuperar incluem juros a partir da data em que foram colocados à disposição dos beneficiários e até ao momento da sua recuperação. Os juros são calculados com base na taxa de referência utilizada para o cálculo do equivalente-subvenção no âmbito dos auxílios com finalidade regional".

Notificada desta decisão, cuja conformidade ao direito comunitário foi objecto de decisão judicial no TJCE (acórdão C-88/03, de 06/09/069), o Estado Português limitou-se a cumprir o assim decidido.

Significa isto que a liquidação adicional impugnada consubstancia um acto de execução de uma decisão da Comissão Europeia, uma vez que apenas pôs em prática a estatuição nela contida e que definira a situação jurídica-tributária em causa.

Ora, a questão da retroactividade fiscal decorrente da decisão de recuperar os auxílios concretizados nas reduções de taxas previstas no art. 5.º do DR n.º 2/99/A tem necessariamente de ser equacionada em sede de sindicância judicial dessa decisão da Comissão, já que não constitui um vício próprio do acto de liquidação que se limita a executar tal decisão.

Sendo assim, também é certo é que ela tão pouco é passível de controlo judicial nos tribunais portugueses, antes o sendo pelos tribunais comunitários, seja pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (artigo 230.º do Tratado de Roma), seja pelo Tribunal de 1.ª instância da EU (artigo 230.º do mesmo Tratado), não cabendo aqui precisar qual o órgão jurisdicional concretamente competente (cfr., em caso similar, o acórdão de 24-05-06, no proc. 1091/05).

Em conclusão, sendo a invocada ilegalidade do acto de liquidação (violação do princípio constitucional da não retroactividade fiscal), enquanto acto de execução, uma mera consequência da ilegalidade do acto exequendo (decisão da Comissão), o correspectivo vício de violação de lei não é passível de conhecimento na presente impugnação judicial do primeiro daqueles actos (cfr. art. 154.º, n.º 1 do CPA), o qual nesse segmento decisório não reveste lesividade própria por se ter mantido nos limites da estatuição jurídica constantes desse acto exequendo.

Improcedem, deste modo, as conclusões I) a L).

Termos em que se acorda conceder parcial provimento ao recurso:

a) confirmando-se a sentença recorrida com as alterações decorrentes da fundamentação acima aduzida, salvo no que respeita aos juros compensatórios, parte em que é revogada e, em consequência,

b) julgando parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida, anula-se a liquidação adicional de IRC no referente aos juros compensatórios no montante de €357.965,01.

Custas a cargo da recorrente na proporção do respectivo decaimento, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 19 de Novembro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

Crédito Agrícola de Emergência. Prescrição.

Sumário:

O prazo de prescrição das dívidas provenientes do Crédito Agrícola de Emergência é o geral, de 20 anos, previsto no artº 309º do Código Civil, interrompendo-se nos termos dos seus artºs 323º e 325º.

Processo n.º 620/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Maria Felicidade Cordeiro Drago.
Relator: Exmº. Srº. Drº. 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 oposição que Maria Felicidade Cordeiro Drago, melhor identificada nos autos, deduziu contra a execução fiscal para cobrança de dívida ao Crédito Agrícola de Emergência, no valor de 57.164.923$90 e respectivos juros, no valor de 211.8089.221$71, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1º - Nos termos e fundamentos atrás referidos, podemos concluir em boa verdade que:

2º - Tendo sido criado pelo Decreto-Lei n.º 251/75 de 23 de Maio, o programa "Crédito Agrícola de Emergência" (CAE), a oponente obteve um mútuo para as suas explorações agrícolas.

3º - Porém, intervieram neste processo as instituições de crédito como financiadoras e o Estado Português como avalista, através do instituto de Gestão e Estruturação Fundiária (IGEF).

4º - A gestão e controlo da dívida contraída junto das instituições de crédito financiadoras do programa e do crédito concedido às entidades beneficiárias, cabia às entidades intermediárias, as quais procediam ao pagamento da dívida perante as instituições de crédito à medida que fossem sendo reembolsadas pelos beneficiários finais.

5º - Com a extinção do (IGEF), ao abrigo do Decreto-Lei n.º 299/87 de 1 de Agosto, a competência foi transferida para a Direcção-Geral do Tesouro nos termos do Decreto-Lei n.º 483-C/88 de 28 de Dezembro.

6º - Com o pagamento das dividas no âmbito do CAE, o Estado Português ficou investido no direito de regresso desses montantes, nos termos do Decreto-lei n.º 28/93 de 12 de Fevereiro.

7º - *In casu*, a certidão de dívida da Direcção Geral do Tesouro, base do processo de execução fiscal, instaurado contra Maria Felicidade Cordeiro Drago e filhos, está de acordo com o disposto no artigo 1º do Decreto-Lei n.º 272/81 de 28 de Dezembro e no art.º 1º do Decreto-Lei n.º 483-C/88 de 28 de Dezembro

8º - A certidão constitui título executivo como previsto no art.º 46 n.º 1 b) do C.P.C.

9º - A dívida em causa nos presentes autos não reveste natureza tributária pelo que fica sujeita às disposições do Código Civil.

10º - Ora no caso em apreço, trata-se de uma dívida ao Estado Português no âmbito do Crédito Agrícola de Emergência CAE, em que as matérias sobre prescrição se encontram observadas no artigo 309º do C.C.

11º - Dispõe esta norma que o prazo ordinário da prescrição é de 20 anos.

12º - Porém, ao referido prazo de 20 anos dever-se-á adicionar metade do mesmo, por força da Lei n.º 54 de 16-07-1913, que se mantém em vigor porque se trata de uma Lei de carácter administrativo, a qual não revogada, designadamente, pelo artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 47 344 de 25-11-1966 que aprovou o código vigente.

13º - De tal forma assim é que, em Acórdão de 18-10-2005 do Tribunal da Relação de Coimbra em recurso de Acção Sumária n.º 872/03.7TBCVL do 3.º Juízo do Tribunal Judicial da Comarca da Covilhã em caso idêntico.

14º - Com efeito refere o douto acórdão em "II - Fundamentação fl. 12," Quanto ao pedido de reconhecimento da prescrição da dívida, remete-se para o que sobre o assunto foi mencionado na douta sentença recorrida, aceitando-se, de todo, a posição assumida sobre a questão. Com efeito, também entendemos aplicar ao caso, o prazo de prescrição de 30 anos (20 anos - prazo ordinário de prescrição - art.º 309 do C. Civil - mais metade), decorrente da aplicação do disposto na Lei 54 de 16 de Julho de 1913, que consideramos em vigor, visto que não foi revogada, designadamente pelo art.º 3º do

Dec-Lei 47.334 de 25/11/66 que aprovou o C. Civil vigente, porque se trata de uma lei com carácter administrativo."

12º - A dívida teve o seu vencimento em 22-07-1980, 12 meses após a concessão do empréstimo conforme dispunha o art.º 7 do Dec-Lei n.º 56/77 de 18 de Fevereiro, data em que começa a contagem do prazo de prescrição.

13º - Como se pode retirar dos autos, a oponente foi citada do processo de execução em 25-09-2001, não tendo decorrido ainda mais de 30 anos daquela data, logo, a dívida não se encontra prescrita, mantendo-se certa e exigível.

14º - Assim, uma vez que a mesma não se encontra paga, nem prescrita, pode o Estado Português através da DGCI, exigir o pagamento à oponente e seus filhos.

15º - Pelo exposto, não foi observado, na douta sentença recorrida, o disposto no n.º 1 da Lei n.º 54 de 16 de Julho de 1913, não revogada, tendo por consequência violado o disposto no art.º 46 n.º 1 b) do CPC, Decreto-Lei n.º 272/81 de 28 de Dezembro e Decreto-Lei n.º 483-C/88 de 28 de Dezembro.

16º - Neste pendor deve a sentença ora recorrida ser revogada e substituída por outra que condene a oponente ao pagamento da dívida exequenda.

A recorrida 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 sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

a) Contra Maria Felicidade Cordeiro Drago e Filhos, em 16.08.2000 foi instaurada a execução fiscal n.º 3107-00/104595.4, para cobrança de dívida ao Crédito Agrícola de Emergência;

b) O capital em dívida, em 22.07.1979, ascendia a Esc. 57.164.923$90 e os juros calculados desde essa data e até 01.07.2000, sobre o capital em dívida, ascendiam a 211.809.221$71;

c) A oponente foi citada a 25.09.2001;

d) A oponente, Maria Felicidade Cordeiro Drago, entre a data referida em b) e o momento da sua citação, não foi pessoalmente interpelada para pagar a dívida nem por qualquer forma a reconheceu;

3 - O objecto do presente recurso consiste em saber se a dívida exequenda já prescreveu.

Como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA, o prazo de prescrição, no caso em apreço, é o geral de 20 anos, previsto no artº 309º do CC, interrompendo-se nos termos do disposto nos artºs 323º e 325º do mesmo diploma legal.

Com efeito e "desde logo…, não se trata, nos autos, de uma "dívida tributária" pelo que não é aplicável o prazo do artº 48 da LGT - cf. o seu artº 3º.

Nem, em geral, por isso, as leis tributárias, nomeadamente o CPT e o CPPT.

Pelo que tem aplicação o prazo geral de 20 anos, previsto no artº 309 do Cod. Civil já que nenhum dos diplomas que sucessivamente regularam o crédito agrícola de emergência - cfr. o dito preâmbulo do dec-lei 272/81- dispôs sobre a matéria" (Acórdão de 3/12/03, in rec, n.º 1.279/03).

No mesmo sentido, pode ver-se, ainda, os Acórdãos desta Secção do STA de 12/11/03, in rec. n.º 914/03; de 29/6/05, in rec. n.º 365/05 e de 13/12/08, in rec. n.º 820/07.

Posto isto e voltando ao caso dos autos, a dívida exequenda venceu-se em 22/7/80 (cfr. artº 7º do Decreto-lei n.º 56/77 de 18/2).

Por outro lado, a executada apenas foi citada em 25/9/01.

Assim sendo, é de concluir que, à data em que foi efectuada a referida citação, já a dívida exequenda tinha prescrito.

4 – E não sendo a dívida em causa uma dívida tributária, não colhe o argumento que a recorrente Fazenda Pública pretende retirar da Lei n.º 54 de 6/7/13, como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer.

Com efeito, "tal norma refere-se apenas aos créditos da Fazenda Nacional (que com o CPCI passou a chamar-se Fazenda Pública: cfr. o preâmbulo do DL n.º 45.005, de 27.4.1923, que aprovou aquele Código) isto é, a créditos tributários, e o crédito em causa nos autos é um crédito comum; e tal norma, referindo-se a créditos tributários foi revogada tacitamente pelo artº 27º do referido CPCI, que estabeleceu o prazo geral de 20 anos para a prescrição das dívidas do Estado por contribuições e impostos".

Pelo que a dívida estava, também, assim prescrita.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Novembro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Calhau — Brandão de Pinho*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Despacho de reversão. Ilegitimidade substantiva do revertido. Forma de atacar o despacho. artº 204º, 1, B) do CPPT. Extemporaneidade.

Sumário:

I — A ilegalidade do despacho de reversão, consistente na ilegitimidade do revertido, é fundamento de oposição à execução e não fundamento de impugnação - art. 204º, 1, b) do CPPT.

II — Tendo o revertido usado o processo de impugnação para atacar tal vício, para além do prazo legal de dedução de oposição, não é possível ordenar a convolação respectiva, uma vez que a oposição é extemporânea.

Processo n.º 711/08-30.
Recorrente: Manuel Gomes Ferreira.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. MANUEL GOMES FERREIRA, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do TAF do Porto, o despacho de reversão proferido em processo executivo, em que era originária executada GTO – Comércio de Automóveis, Ld., por dívidas de IVA.

O Mm. Juiz daquele Tribunal, julgou procedente a excepção de erro na forma do processo e, não sendo a convolação possível, absolveu a Fazenda Pública da instância.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. As dívidas objecto da presente execução há muito estão prescritas em relação ao Recorrente, quer à luz do regime previsto pelo art. 34º do CPT, quer nos termos do regime dos artigos 48º e 49º da LGT.

B. São fundamento para a impugnação, quaisquer ilegalidades, logo também as constantes da impugnação apresentada pelo Recorrente.

C. Não se trata de uma questão de ilegitimidade, mas sim de ilegalidade, uma vez que o Recorrente não exercia de facto as funções de gerente, pressuposto essencial à reversão da execução.

D. O Recorrente não tem em vista a oposição à execução mas sim a impugnação do acto ilegal que determinou a reversão da mesma.

E. Consta da própria citação ao Recorrente que "nos termos do n. 4 do art. 22º da LGT, poderá apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial com base nos fundamentos previstos no art. 99º e prazos estabelecidos nos artigos 70º e 102º todos do CPPT".

F. Com clareza indiscutível estabelece a citação um regime de alternativa de que disporá o destinatário e que consiste na possibilidade de se opor no prazo de trinta dias, reclamar no prazo de 120 dias e impugnar no prazo de 90 dias.

G. O Recorrente não podia ser impedido de exercer o seu direito em consequência do eventual erro, que consistiu na indicação de meio processual ou concessão de um prazo diverso daquele que da citação deveria constar para a prática desse acto, por parte da entidade de que emana o despacho de citação

H. A interpretação dada ao n. 6 do artigo 161º do CPC, só pode ser a de visar proteger as partes de erros praticados pela instituição judicial que foi exactamente o que ocorreu nestes autos, pelo que o Recorrente não pode sair prejudicado não obstante ter praticado o acto dentro do prazo que lhes fora concedido.

I. Ocorre ainda uma ilegalidade essencial nestes autos e a que a Administração Fiscal se quer furtar por via de impedir o curso dos mesmos e que se traduzirá sempre em injustiça evidente e abuso de direito contra o Recorrente.

J. Pelo menos desde 14 de Janeiro de 1999 o Recorrente não é sócio da GTO, pelo que não poderá nunca ser considerada culpa sua qualquer delapidação de património subsequente da mesma sociedade sendo esta ilegalidade suscitada na Impugnação ora posta em crise, pelo que se deve mostrar adequada a forma de processo.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1) Pelo Serviço de Finanças de Vila do Conde foi instaurada execução fiscal n. 1902200101010310, contra a sociedade "GTO - Comércio de Automóveis, Lda.", por dívidas provenientes de IVA, no montante de 886.577,69 euros.

2) Tal execução fiscal foi revertida contra a ora impugnante.

3) Em 12/1/2005, o impugnante foi citado através de carta registada com aviso de recepção, para a execução identificada em 1) e para efectuar o pagamento da quantia em dívida, no prazo de 30 dias, ou no mesmo prazo deduzir oposição ou requerer o pagamento em prestações – cfr. fls. 26/27.

4) O aviso de recepção referente a tal citação, encontra-se assinado por "António Luís Vilela Batista, com o BI n. 31673546, emitido em 5/5/2000 -cfr. fls. 28.

5) A presente impugnação foi apresentada em 21/4/2005 - fls. 3 dos autos.

3. São várias as questões que a recorrente suscita no seu recurso.

Apreciemo-las separadamente.

3.1. Suscita desde logo o recorrente a questão da prescrição das dívidas exequendas – conclusão 1ª.

Esta questão não foi posta na 1ª instância, *maxime* na petição inicial.

Sendo, porém, esta uma questão de conhecimento oficioso (art. 175º do CPPT), nada aparentemente impediria o tribunal de conhecer dessa alegada prescrição.

Porém, independentemente de se saber se é possível conhecer nestes autos da referida prescrição (suposto que o erro na forma de processo existe, pelo que a petição foi apresentada para além do prazo legal), sempre se dirá que, no caso concreto, os autos não fornecem quaisquer elementos para decidir se houve ou não a alegada prescrição.

Isto não impede o recorrente de suscitar a questão no processo executivo, reclamando contenciosamente da decisão se com ela não concordar.

Não é pois possível atender, nestes autos, e pelas invocadas razões, a questão da prescrição.

3.2. Defende também o recorrente que, estando em causa a ilegalidade do despacho de reversão, o processo adequado não é o de oposição à execução, mas sim o de impugnação judicial – conclusões B a D.

O recorrente não tem razão.

A defesa do recorrente fundamenta-se na tese de que o dito recorrente não exerceu funções de gerência.

Ora, esta alegada ilegalidade não é mais do que a alegação da ilegitimidade *substantiva* do recorrente.

Ora, tal ilegitimidade é fundamento de oposição (art. 204º, 1, b) do CPPT), que não fundamento de impugnação.

Improcede assim, neste segmento do recurso, a pretensão do recorrente.

3.3. A terceira questão posta pelo recorrente tem o seu fundamento no art. 161º, do CPC ("os erros e omissões praticados pela secretaria judicial não podem, em qualquer caso, prejudicar as partes") – conclusões E a H.

E isto porque – alega-o expressamente – "consta da própria citação ao recorrente que nos termos do n. 4 do art. 22º da LGT, poderá apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial com base nos fundamentos previstos no art. 99 e prazos estabelecidos nos artigos 70º e 102º todos do CPPT".

E realmente é esta uma alegação relevante, na medida em que, a ser verdade o que diz, e se na citação nada se disser sobre a oposição e seu prazo, tal situação poderá levar à procedência do recurso.

Por isso que, então, o recorrente apresentaria a sua pretensão de acordo com os termos da citação e usando um dos meios que lhe foi expressamente reconhecido.

Porém, esta alegação está em oposição expressa ao probatório.

Aí se diz que "em 12/1/2005, o impugnante foi citado através de carta registada com aviso de recepção, para a execução identificada em 1) e para efectuar o pagamento da quantia em dívida, no prazo de 30 dias, ou no mesmo prazo deduzir oposição ou requerer o pagamento em prestações ".

Compulsados os autos, podemos concluir que o Mm. Juiz tem razão.Vejamos porquê.

A citação é do seguinte teor:

"… Fica citado de que é executado por reversão … para no prazo de 30 dias a contar desta citação, pagar a quantia exequenda …. Mais fica citado de que *no mesmo prazo poderá ... deduzir oposição*

judicial com base nos fundamentos prescritos no art. 204º no Código de Procedimento e Processo Tributário.

"Informa-se ainda que, nos termos do n. 4 do art. 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. 99º e prazos estabelecidos nos artºs 70º e 102º do CPPT".

Quer isto dizer que a citação foi correctamente efectuada.

A AF deu a conhecer ao recorrente os vários procedimentos de que podia lançar mão, indicando os textos legais respectivos.

Incumbia ao recorrente escolher, de entre esses vários procedimentos, aquele que se coadunava com o seu caso, sendo que, como é óbvio, o recorrente é que sabia quais os procedimentos a adoptar.

Em suma: qual a defesa adequada.

Já vimos que o fundamento usado pelo recorrente é um fundamento de oposição à execução.

Ora, tal oposição só podia ser deduzida no prazo de 30 dias.

A impugnação tem a ver com qualquer ilegalidade do acto de liquidação (art. 99º do CPPT).

Ora, como vimos, a defesa do recorrente assenta em factos que tipificam a ilegitimidade substantiva do recorrente, revertido nos autos – art. 204º, 1, b) do CPPT.

Em suma: a citação foi feita no aspecto que ora nos interessa de acordo com o formalismo legal.

O recorrente é que se equivocou no meio utilizado e no prazo a que o meio próprio estava sujeito.

Sibi imputet.

É certo que o recorrente podia ter reclamado graciosamente ou impugnado a liquidação, com fundamentos próprios.

Porém, já vimos que o fundamento por si invocado é um fundamento de oposição à execução.

Ou seja: o recorrente, apesar de denominar a sua acção como impugnação judicial, não fez outra coisa senão opor-se à execução, invocando um fundamento privativo deste tipo de processo.

Que só podia ser deduzido, como dissemos, no prazo de 30 dias.

Ultrapassado tal prazo, é impossível a convolação.

Também neste segmento o recurso não pode proceder.

3.4. Finalmente e no tocante à ilegalidade referida nos conclusões I e J, reconduzem-se elas às apontadas nas conclusões B a D, pelo que a resposta não pode deixar de ser a mesma.

E não vale dizer que "que a Administração Fiscal se quer furtar por via de impedir o curso dos mesmos e que se traduzirá sempre em injustiça evidente e abuso de direito contra o Recorrente", pois este dispunha de um meio para fazer valer o seu direito (o processo de oposição à execução).

Ponto é que o tivesse feito no prazo legal. E não o fez.

Também por aqui o recorrente não verá reconhecida a sua pretensão.

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

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

Lisboa, 19 de Novembro de 2008. ––*Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

Suspensão da execução fiscal. Dívida exequenda. Conceito. Garantia.

Sumário:

I — O conceito de dívida exequenda define-se por reporte à dívida tributária que se visa cobrar de forma coerciva no processo executivo em concreto instaurado.

II — Essa dívida não se confunde com a totalidade da dívida liquidada que, em abstracto, se encontra vencida, desde logo porque processos executivos autónomos podem ser instaurados respeitantes a cada uma das prestações para pagamento legalmente previstas.

III — Sendo assim, a garantia prestada num desses processos não releva para efeito de suspensão das restantes execuções fiscais autonomamente instauradas.

Processo n.º 763/08-30.
Recorrente: Miguel Luís Kolback da Veiga.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Miguel Luís Kolback da Veiga, com os sinais dos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, a fls. 192 e seguintes, nos termos da qual foi indeferida a reclamação que deduzira do despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Porto 6 que, no âmbito do processo de execução n.º 3182200601072749, referente à 2.ª prestação de IMI de 2005, ordenara a penhora de conta bancária, no valor de € 4.491,26, de que é titular no Banco Santander Totta, SA, tendo formulado as seguintes conclusões:

1.ª- Vem o presente recurso interposto da douta sentença de fls. 192/204 que «indeferiu» a reclamação de fls. 6/24, mantendo a penhora feita em valores mobiliários que o ora Recorrente tem depositados no Banco Santander Totta «fls. 15 e 56);

2.ª - O ora Recorrente foi notificado pelo documento de cobrança de fls. 16 para pagar, durante o mês de Abril de 2006, a quantia de 3.901,84 euros que, como primeira prestação, lhe foi liquidada em IMI, ano de 2005;

3.ª - Em **30-06-2006**, o ora Recorrente entregou no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto uma petição de impugnação do IMI, ano de 2005, na qual pediu a anulação da **totalidade** da liquidação que lhe foi notificada, no montante de 7.803,68 euros [fls. 17 e julgamento da matéria de facto, a fls. 196-alínea c)],

4.ª - A referida petição de impugnação foi distribuída à Unidade Orgânica 3 e ali registada como processo n.º 1621/06.3BEPRT;

5.ª- Tendo em consideração que o valor do imposto a pagar é de 7.803,68 euros, esse pagamento podia ser feito em duas prestações, nos termos previstos no art. 120º/1 do Código do IMI;

6.ª - Quando, em **30-06-2006**, o ora Recorrente impugnou judicialmente a totalidade da liquidação, tinha já transcorrido o prazo para o pagamento da 1.ª prestação (que se vencera em **30-04-2006),** tendo ele optado por não efectuar esse pagamento;

7.ª - Em **28-08-2006**, procedeu o ora Recorrente à entrega da garantia bancária «fls. 18 e 19), passada nos termos que lhe foram notificados pelo oficio n.º 7751, de 25- 07-2006 «fls. 20 e 19),

8.ª - Apesar de ter prestado garantia bancária conforme lhe foi indicado pela AF, o Banco Santander Totta informou-o, por carta de **10-08-2007**, que em cumprimento de ofício recebido da AF lhe tinha penhorado valores que possuía em depósito no Banco «fls. 109), o que também consta do julgamento da matéria de facto [fls. 196-alínea d)],

9.ª - Mais tarde, em **11-09-2007,** foi o ora Recorrente notificado para prestar nova garantia bancária [oficio de fls. 59 e julgamento da matéria de facto a fls. 196-alínea e), onde, por erro de escrita se refere a data de 13, em vez de 11, e se reporta o ofício a fls. 35, em vez de 59];

10.ª - É evidente o equívoco em que incorre a douta sentença recorrida ao manter válida a penhora efectuada;

11.ª - Esse equívoco procede da inconsideração de um facto - sempre invocado pelo ora Recorrente - que é decisivo para a compreensão e o julgamento da questão dos autos: **em 30-06-2006, quando o ora Recorrente impugnou judicialmente a liquidação de todo o IMI de 2005** [fls. 17 e julgamento da matéria de facto, a fls. 196- alínea**)], tendo decidido não proceder ao pagamento da l.ª prestação, vencida em 30-04-2006, estava já, também, vencida a 2ª prestação, por actuação da norma do nº. 4 do art. 120º. do Código do IMI;**

12.ª - Daí que a garantia que a AF lhe fixou em **25-07-2006** (/15.20) houvesse de garantir a dívida exequenda que é, obviamente, a dívida vencida e os acrescidos;

13.ª- O ora Recorrente prestou a garantia, por meio de garantia bancária, pelo valor que a AF fixou e lhe notificou «fls. 20, 18 e 19);

14.ª - É evidente que não competia ao Recorrente intervir na fixação do valor a garantir, não estando sequer previsto para essa situação o recurso ao princípio da participação (art. 60º. da LGT),

15.ª - Se, porventura, a AF considerou que a garantia prestada pelo ora Recorrente se tornou «manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido», o meio a seguir era o **reforço de garantia**;

16.ª - Verdadeiramente, a garantia não se tornou «manifestamente insuficiente»; foi, sim, deficientemente (ou insuficientemente) calculada, mas esse facto não é da responsabilidade do Recorrente nem a sua reparação pode ser feita pelos meios usados pela AF - que a douta sentença recorrida confirmou

a prestação de nova garantia (cfr. "Factos Não Provados", a fls. 199) e a penhora de bens em depósito bancário;

17.ª - Além de ilegal, o procedimento da AF é desproporcionado e lastimável, mas foi aceite pela douta sentença recorrida;

18.ª - A AF sabe - e o Tribunal recorrido também (cfr. fls. 9, nota 2 de rodapé) - que o ora Recorrente vem impugnando, desde 1998, as liquidações que lhe foram sendo feitas em contribuição autárquica (até 2002) e em imposto municipal sobre imóveis (desde 2003), prestando sempre as correspondentes garantias bancárias que, cumprindo a lei, lhe foram notificadas,

19.ª - Ser-lhe-ia bem mais cómodo submeter-se aos excessos (verdadeiros abusos de direito, aqui demonstrados) da AF - não censurados pela sentença recorrida - e, no caso, ter prestado mais uma garantia bancária... Mas não é assim que o Recorrente entende o Estado de Direito e contribui para ele;

20.ª **- Em suma: julgando como julgou, a sentença de fls. 192/204 não pode subsistir, porquanto viola manifestamente a lei ao não aplicar, no caso dos autos, com todas as suas consequências, a norma imperativa do art. 120º. /4 do Código do IMI mantendo a penhora de valores mobiliários em depósito bancário do ora Recorrente, com violação do art. 63º-B da LGT, especialmente do seu nº. 5, e a exigência de nova garantia bancária para a dívida exequenda já garantida nos termos indicados pela AF, o que consubstancia desrespeito dos princípios da justiça [arts. 2º. e 266º./2 da CRP, e 55º. da LGT), da legalidade tributária (arts. 8-**

c) e e) da LGT] e da proporcionalidade (arts. 18º./2 e 266º./2 da CRP e 55º. da LGT).

2- A Fazenda Pública não contra-alegou.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do improvimento do recurso.

4- Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência:

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

a) Contra Miguel Luís Kolback da Veiga, aqui reclamante, foi instaurado o processo executivo 3182200601072749, em 25.10.2006 por dívida de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) do ano de 2005, no valor de 3.901,84 euros, com base em certidão de dívida emitida em 22.10.2006 e que corre termos no Serviço de Finanças do Porto 6 - cfr. folhas 26 e 27 dos autos;

b) A liquidação deu que deu origem à instauração da execução tinha o n.º 05102100117205195175403 – cfr. certidão de dívida de folhas 29 dos presentes autos;

c) O agora reclamante interpôs processo de impugnação junto deste TAF do Porto em 30.06.2006, relativa ao Imposto Municipal sobre Imóveis do ano de 2005 no valor de 7.471,17 euros - cfr. folhas 164 e 34 dos autos,

d) Em 10.08.2007, o Banco Santander Totta, veio informar o Serviço de Finanças competente de que tinha procedido à penhora do saldo da conta de que o executado, aqui reclamante, era titular naquela entidade bancária no valor de 7 959,74 euros - cfr. folhas 56 dos autos;

e) Por ofício registado em 13.09.2007 foi o aqui reclamante notificado para prestar garantia, no processo executivo identificado na alínea a), no valor de 5 412,00 euros dada a impugnação interposta e a que se refere a alínea anterior - cfr. folhas 35 dos autos,

f) Em 24.09.2007, o aqui reclamante pediu informações ao Serviço de Finanças sobre o montante da garantia a prestar, uma vez que em 28.08.2006 procedeu à entrega naquele Serviço de Finanças da garantia bancária n.º PB/0763P1, passada nos termos do ofício n.º 7751, de 25.07.2006, passado igualmente daquele Serviço de Finanças - cfr requerimento de folhas 61 e ss dos autos;

g) Em 27.09.2007, foi solicitada à entidade bancária, pelo Serviço de Finanças competente, a remessa da importância penhorada, ao aqui reclamante, no valor de 5.412,00€;

h) Por ofício registado em 03.10.2007, o Serviço de Finanças informou o agora reclamante, de que "o processo executivo (..) vai ficar suspenso logo que a instituição bancária nos envie o montante de € 5412,00, o qual foi solicitado por este SF para efeito de garantia. O valor em causa servirá para suspender o processo executivo até ao trânsito em julgado face à impugnação deduzida em 2006.06.30, conforme o artigo 169.º do CPPT (..)». - cfr. folhas 65 dos autos;

i) Em 28.09.2007 foi o agora reclamante citado no processo executivo referido na alínea a), tendo ainda sido notificado da penhora nele efectuada - cfr. folhas 103 dos autos;

j) Contra o agora reclamante foi ainda instaurado o processo executivo n.º 3182200601037919, também pelo Serviço de Finanças do Porto 6, por dívida do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) do ano de 2005, no valor de 3.901,84 euros com base na certidão de dívida emitida em 26.05.2006 e referente à liquidação n.º 05102100117605194175303 - folhas 157 e 158 dos autos;

k) No processo executivo 3182200601037919, referido na alínea anterior, foi fixado o valor da garantia a prestar em 5.015,00€ por despacho de 25 de Julho de 2006 - cfr. folhas 169 a 161 dos autos;

l) Em 28.08.2006, o aqui reclamante prestou a garantia bancária n.º PB/076 do Banco Português de Investimento, SA, no valor de € 5.015,00 junto do processo de execução fiscal n.º 3182200601037919, a que se referem as duas alíneas antecedentes desta matéria de facto; - cfr. folhas 18 e 19 dos autos;

m) A liquidação de IMI do ano de 2005, relaxou dando origem a dois processos de execução com os n.ºs 3182200601037919 e 3182200601072749, sendo o 1º referente à primeira prestação e o segundo referente à 2.ª prestação do ano de 2005 - cfr. informação a folhas 4 dos autos;

n) A presente reclamação foi interposta em 8.10.2007 - cfr. carimbo aposto a folhas 6 dos autos;

O Tribunal formou a sua convicção com base nos documentos indicados relativamente a cada um dos factos os quais os quais não foram impugnados.

Factos não Provados

Não se provou que o reclamante tivesse prestado garantia no processo de execução fiscal a que se reporta a presente reclamação, dada a falta de prova apresentada nesse sentido

6- A sentença sob recurso indeferiu a reclamação deduzida pelo ora recorrente com fundamento, em suma, no facto de não ter prestado garantia no processo de execução n.º 3182200601072749, apesar de notificado para o efeito, e daí que o despacho do órgão de execução fiscal que ordenara a penhora da sua conta bancária, ao abrigo do disposto no artigo 169.º, n.º 3 do CPPT, não incorrera em vício de violação de lei.

Mais se ponderou na decisão que, de acordo com matéria de facto, a liquidação de IMI de 2005, não tendo sido paga, dera origem a dois processos executivos distintos, um relativo à primeira prestação (3182200601037919), com o valor de 3.901,84 e o outro respeitante à segunda prestação (3182200601072749), tendo apenas sido prestada a garantia relativa ao primeiro desses processos.

Inconformado com tal decisão, vem agora o recorrente na sua alegação de recurso sustentar que, tendo impugnado junto do TAF do Porto a totalidade do Imposto Municipal sobre Imóveis do ano de 2005 em 30-06-06 (alínea c) da matéria de facto) e não tendo efectuado o pagamento da primeira prestação, vencida a 30-04-06, o que determinara nos termos do n.º 4 do artigo 120.º do IMI o vencimento da segunda prestação, a garantia que prestara e fora fixada a 25-07-06 "houvesse de garantir a dívida exequenda que é, obviamente, a dívida vencida e os acrescidos -cfr conclusões 3.ª, 12.ª e 13.ª.

Não se crê que razão alguma assista ao recorrente.

Vejamos.

Constitui um dado de facto incontornável patenteado pelo probatório que tendo sido instaurados dois processos executivos distintos ao ora recorrente para pagamento do IMI de 2005, sendo um relativo à primeira prestação e o outro à segunda prestação, apesar de para o efeito notificado em momentos diversos, apenas prestou a garantia respeitante ao primeiro desse processos (3182200601037919), não o tendo feito no segundo (3182200601072749) -confrontar a fl. 199 "factos não provados".

Isto significa que, pese embora o recorrente tenha impugnado judicialmente a totalidade do IMI de 2005, a garantia que prestou se reporta tão só à quantia exequenda no primeiro desses processos executivos (1.ª prestação de IMI de 2005), deixando de fora a relativa ao segundo desses processos (2.ª prestação de IMI de 2005) - cfr. alínea m) do probatório.

Na verdade, sendo certo que, como defende o recorrente, a dívida tributária de IMI se tenha vencido na totalidade em razão do não pagamento da 1.ª prestação (n.º 4 do artigo 120.º do IMI), a circunstância da respectiva liquidação ter dado origem a dois diferentes processos executivos, as quantias em cobrança em cada um deles como que se autonomizaram e deram origem a diferentes dívidas exequendas, que cumpria ao recorrente garantir separadamente tendo em vista a suspensão de cada uma das execuções nos termos do artigo 169.º, n.º 1 do CPPT.

Aliás, chega-se ao conceito de dívida exequenda por reporte necessariamente à dívida tributária que se visa cobrar de forma coerciva no processo executivo em concreto instaurado (artigos 169.º, n.º 1 e 183.º, n.º 1 do CPPT), não sendo confundível com a totalidade da dívida liquidada que, em abstracto, se encontra vencida, desde logo porque, como é o caso, processos autónomos podem ser instaurados respeitantes a cada uma das prestações para pagamento legalmente previstas.

Sendo assim, em nada releva para a questão que nos ocupa o facto da totalidade da dívida tributária de IMI de 2005 se encontrar vencida na altura em que o recorrente prestou a garantia bancária relativa ao processo executivo instaurado para cobrança coerciva da primeira prestação e daí que essa mesma garantia não possa valer para o segundo dos processos executivos, a exigir a prestação de uma nova garantia e não, como vem sugerido, o mero reforço da anteriormente prestada.

Importa, pois, concluir que o despacho reclamado, como bem se considerou na sentença, não enferma de vício de vício de violação de lei ao ordenar a penhora na conta bancária do ora recorrente, uma vez que essa decisão da AT beneficia de total respaldo na lei (n.º 3 do artigo 169.º do CPPT), nessa medida se não verificando qualquer violação dos princípios da justiça, da legalidade tributária e da proporcionalidade, a respeito dos quais o recorrente não desenvolve esforço argumentativo, limitando-se invocar o respectivo "nomen juris".

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

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

Lisboa, 19 de Novembro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

Contra-ordenação. Recurso. Falta de motivação.

Sumário:

I — O regime dos recursos jurisdicionais em processo contra-ordenacional tributário é o que resulta do artigo 83.º do RGIT e dos artigos 74.º e 75.º do RGCO, com aplicação subsidiária do regime do processo penal, por força do que dispõem a alínea b) do artigo 3.º do RGIT e o artigo 41.º do RGCO.

II — Na falta de motivação, o recurso é rejeitado (artigos 411.º, n.º 3 e 414.º, n.º 2 do CPPT).

III — A decisão que em 1.ª instância admitiu o recurso não vincula o tribunal superior (artigo 414.º, n.º 3 do CPP).

Processo n.º 833/08-30.
Recorrente: Interfarus-Urbanizações e Construções, Lda.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Interfarus – Urbanizações e Construções, Lda., com sede em Faro, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Loulé que lhe negou provimento ao recurso interposto da decisão do Director de Finanças de Faro de 1/1/2008 que lhe aplicou a coima de € 9.300,00, dela interpôs recurso para este Tribunal.

Admitido este pelo Mmo. Juiz "a quo", veio, então, a recorrente apresentar as suas alegações, onde formula as seguintes conclusões:

1.ª- À Recorrente foi instaurado processo de contra-ordenação pela Administração Tributária, com o fundamento em falta de entrega e entrega insuficiente de pagamentos por conta de IRC, relativas ao ano de 2002.

2.ª- A Recorrente apresentou Defesa com o fundamento em prescrição do direito do procedimento para aplicação da coima, ao abrigo do n.º 2 do artigo 33.º do RGIT.

3.ª- Tal Defesa improcedeu, invocando a Administração Tributária a aplicação do n.º 1 do citado artigo e diploma.

4.ª- De tal decisão, a ora Recorrente reagiu para o Tribunal de 1.ª Instância apresentando Recurso Judicial, com o mesmo fundamento.

5.ª- Por sua vez, o Recurso Judicial improcedeu com o fundamento de, muito simplesmente, os pagamentos por conta não se tratarem de liquidações de imposto.

6.ª- Entende a ora Recorrente ter-se verificado errada interpretação e aplicação da norma legal (art.º 33.º do RGIT) pelo Tribunal de 1.ª Instância, ao proferir a decisão de que ora se recorre.

7.ª- O cerne da questão é saber se deve aplicar-se o n.º 1 ou o n.º 2 do artigo 33.º do RGIT e, ainda, qual o momento a partir do qual se conta o prazo de prescrição.

8.ª- Quando o legislador diz no n.º 2 do citado artigo e diploma "*à liquidação da prestação tributária*" quer dizer **ao cálculo da prestação tributária** (liquidação em sentido amplo) e não somente a liquidação (também cálculo) definitiva (*stricto sensu*) do imposto relativo a um período tributário.

9.ª- Quando, seguidamente, diz "*... depender daquela liquidação*", quer também dizer **depender daquele cálculo**.

10.ª- O acto tributário de liquidação é constituído por uma sucessão de actos intermédios (intercalares ou interlocutórios) que culmina no acto definitivo de liquidação (*stricto sensu*).

11.ª- O acto tributário de liquidação é um acto complexo (liquidação "*lato sensu*), não acontece num instante.

12.ª- Os pagamentos por conta do imposto que irá ser liquidado em definitivo mais tarde pertencem à sucessão de actos intermédios que irão culminar no acto de liquidação definitivo (*stricto sensu*).

13.ª- Estas "liquidações" parcelares e provisórias são tidas em conta na liquidação definitiva, após apurada a matéria colectável do exercício em causa.

14.ª- Os pagamentos por conta funcionam como uma "auto-liquidação" parcial e provisória, por antecipação integrada na sucessão de actos intermédios ou interlocutórios da liquidação definitiva.

15.ª- O valor da coima não depende do imposto (IRC) liquidado definitivamente.

16.ª- Mas sim da prestação calculada (liquidação *lato sensu*) com base no imposto liquidado no ano anterior (75 ou 85% x matéria colectável ano anterior: 3), no momento em que é exigida cada uma das prestações.

17.ª- A delimitação do valor da coima acaba por estar dependente do cálculo a efectuar (liquidação *lato sensu*).

18.ª- O n.º 2 do artigo 33.º do RGIT é aplicável às infracções cometidas por falta ou insuficiências nos pagamentos por conta, isto é,

19.ª- Deve-se considerar como prazo de prescrição o período de 4 anos e não o de 5.

20.ª- A redacção utilizada no n.º 2 do citado artigo e diploma, ao referir que o valor da infracção depende do imposto "liquidado" (*lato sensu*), pretende aplicar o prazo prescricional indexando-o ao prazo de caducidade de 4 anos (art.º 45. LGT).

21.ª- A doutrina que se tem ocupado sobre esta matéria preconiza o mesmo entendimento, nomeadamente Carlos Paiva, em "Da Tributação à Revisão dos Actos Tributários", Almedina, Set. 2005, ponto 3.4, págs. 115 e seg. e ponto 3, págs. 93 e seg..

22.ª- Para o início da contagem do prazo de prescrição, deverá ser tida em conta a data em que deveria ter sido praticado o acto ou o tenha sido de forma insuficiente (31.07, 30.09 e 31.12) e não qualquer outra.

23.ª- Seria ilógico que a infracção por falta de liquidação definitiva do IRC prescrevesse ao fim de 4 anos e a infracção por falta de um pagamento por conta referente ao mesmo período de tributação prescrevesse ao fim de 5 anos, ou seja, posteriormente àquela, quando este acto é anterior.

24.ª- São actos tributários da mesma natureza e pertencem à mesma sucessão de actos conducentes ao acto definitivo.

25.ª- Deve ser aplicado o n.º 2 do art.º 33.º do RGIT ao caso concreto.

Em resposta veio o MP dizer que:

1- Não tendo a motivação do recurso sido apresentada simultaneamente com o respectivo requerimento, mas sim posteriormente, depois do termo do respectivo prazo legal, deverá proferir-se decisão que não admita o recurso, nos termos das disposições conjugadas do art.º 3.º, alínea b) do RGIT, art.º 41.º do DL 433/82 e art.º 414.º, n.º 2 do CPP.

2- Se assim não se entender, é de manter a decisão recorrida, dada a não prescrição do procedimento contraordenacional, por força do disposto no art.º 33.º, n.º 1 do RGIT, uma vez que a infracção em causa não depende de qualquer liquidação a efectuar pela AF, não estando assim abrangida pelo art.º 33.º, n.º 2 do RGIT.

3- A douta sentença recorrida não violou quaisquer preceitos legais pertinentes.

O Exmo. PGA junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado deserto, por falta de alegações (art.º 690.º, n.º 3 do CPC).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

A) Com fundamento na falta de entrega do pagamento por conta referente ao período 2002/07, foi elaborado, em 12/07/2007, o auto de notícia de fls. 6 dos presentes autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

B) A arguida, notificada em 23/07/2007, por carta registada com aviso de recepção, apresentou a defesa que consta de fls. 18 e segs dos presentes autos.

C) Em apreciação da defesa apresentada foi elaborada a informação seguinte (fls. 23):

«Vem Interfarus - Urbanizações e Construções, Lda., NIPC 501504290, requerer que seja declarado extinto o procedimento contra ordenacional, por prescrição.

Em face do que dispõe o n.º. 1 do art.º 33.º do RGIT, o procedimento por contra-ordenação extingue-se, por efeito da prescrição, logo que sobre a prática do facto sejam decorridos 5 (cinco) anos.

Assim, parece-nos que a requerente não pode ser absolvida da instância, devendo os presentes autos prosseguir para fixação da coima devida.

Aos 2008/01/10»

D) Em 10/01/2008, foi proferida decisão de aplicação da coima, ora sob recurso, que aqui se dá por integralmente reproduzida, cfr. fls. 22 e 23 dos presentes autos.

E) A decisão a que se refere a alínea anterior foi notificada à Recorrente por carta registada com aviso de recepção, recebida em 21/01/2008, cfr. fls. 30 e 31 dos presentes autos.

F) O requerimento de interposição de recurso foi apresentado em 07/02/2008, cfr. fls. 33.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Loulé que negou provimento ao recurso da decisão do Director de Finanças de Faro que aplicou a coima de € 9.300,00 à ora recorrente, por falta de entrega do pagamento por conta de IRC referente ao período 2002/07.

Suscita o Exmo. Magistrado do MP a questão da oportunidade da apresentação das alegações de recurso no caso em apreço. Vejamos.

O regime dos recursos jurisdicionais em processo contra-ordenacional tributário é o que resulta do artigo 83.º do RGIT e dos artigos 74.º e 75.º do RGCO, com aplicação subsidiária do regime do processo penal.

O recurso é, assim, interposto no prazo de 20 dias a contar da notificação do despacho, da audiência de julgamento ou, caso o arguido não tenha comparecido, da notificação da sentença (n.º 3 do artigo 83.º do RGIT).

Por nesta norma se fixar apenas o prazo de interposição do recurso e ser a mesma omissa quanto à forma da sua interposição e motivação, há que aplicar aqui subsidiariamente as normas do processo penal, por força do disposto nos artigos 3.º, alínea b) do RGIT e 41.º do RGCO, as quais dispõem, respectivamente, "são aplicáveis subsidiariamente às contra-ordenações e respectivo processamento o regime geral do ilícito de mera ordenação social" e "sempre que o contrário não resulte deste diploma são aplicáveis devidamente adaptados os preceitos reguladores do processo criminal", e não as normas correspondentes do CPPT.

Assim sendo, estabelece o n.º 3 do artigo 411.º do CPP que o requerimento de interposição do recurso é sempre motivado, sob pena de não admissão do recurso.

Por seu turno, determina o n.º 2 do artigo 414.º do CPP que o recurso não é admitido, entre outras razões, quando faltar a motivação.

Ora, no caso em apreço, o requerimento de interposição do recurso apresentado pela ora recorrente em 28/5/2008 (v. fls. 69 dos autos) não contém a necessária motivação, nem a mesma foi junta dentro do prazo de que a recorrente dispunha para recorrer, já que as respectivas alegações apenas foram apresentadas em 15/7/2008 (v. fls. 83 dos autos).

E, na falta de motivação, o recurso deve ser rejeitado, nos termos das disposições legais supra citadas.

Sendo certo que, nos termos do n.º 3 do artigo 414.º do CPP, a decisão que admitiu em primeira instância o recurso não vincula o tribunal superior.

A procedência desta questão prejudica, assim, o conhecimento do objecto do recurso.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em rejeitar, por falta de motivação, o recurso interposto pela ora recorrente a fls. 69 dos autos.

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

Lisboa, 19 de Novembro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

Audiência prévia. Notificação de projecto de decisão. Reclamação de decisão de órgão de execução fiscal. Prazo. Prescrição no regime do CPT.

Sumário:

I — A Administração Tributária está obrigada, nos termos do artigo 60.º da LGT, a comunicar ao sujeito passivo o projecto de decisão e a sua fundamentação para este, querendo, exercer o seu direito de audição.

II — A indicação no projecto de decisão de que este fica a valer como despacho definitivo se não forem trazidos novos elementos que permitam alterar o sentido da decisão apenas pode ser entendida como mera indicação do sentido da decisão que se virá a tomar perante o silêncio do interessado, mas tal não dispensa essa decisão final, a qual terá obrigatoriamente de ser notificada ao sujeito passivo, nos termos do artigo 36.º do CPPT.

III — Nos termos do n.º 3 do artigo 34.º do CPT, a instauração da execução fiscal interrompe a prescrição e, não tendo, entretanto, ocorrido paragem deste processo por mais de um ano por facto não imputável à contribuinte, hipótese em que se somaria, para efeitos de prescrição, o tempo que decorresse após este período com o que tivesse decorrido até à data da autuação, o prazo decorrido até ao

momento em que ocorreu o facto interruptivo (instauração da execução) é inutilizado (artigo 326.º, n.º 1 do CC) e o novo prazo só começa a contar-se a partir da decisão que lhe puser termo (artigo 327.º, n.º 1 do CC).

Processo n.º: 930/08-30.
Recorrente: Maria do Carmo Fidalgo.
Recorrido: Fazenda Pública
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – Maria do Carmo Fidalgo, residente em Oliveira do Hospital, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Coimbra que julgou intempestiva a reclamação por si deduzida, nos termos do artigo 276.º CPPT, do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Oliveira do Hospital que não reconheceu a prescrição da dívida exequenda, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1- A decisão relativa à extemporaneidade da reclamação não pode deixar de ter em conta a legalidade do procedimento quanto ao acto reclamado no que tange com a sua existência e notificação.

2- O Tribunal *a quo* não podia ter decidido sobre a extemporaneidade sem formular um juízo sobre a validade do procedimento, pois concluindo-se pela ilegalidade deste e pela sua inoponibilidade à reclamante o prazo para reclamar jamais poderia ser computado a partir da data que a sentença relevou erradamente.

3- Nos termos do artigo 60.º da LGT, a AF deve comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e a sua fundamentação para efeitos de exercício do direito de audição.

4- A conversão desse projecto em decisão definitiva carece de expressa decisão posterior, mediante um acto subsequente ao termo do prazo para exercício do direito de audição.

5- Não admitindo a lei que essa conversão se faça automaticamente com base na inclusão no projecto de decisão notificado da menção de que a proposta se converterá em decisão definitiva se não forem trazidos ao processo novos elementos.

6- Não pode incluir-se, assim, na notificação realizada nos termos do artigo 60.º da LGT uma cláusula de conversão automática da proposta de decisão em acto definitivo.

7- Nem a lei admite decisões administrativo-tributárias condicionadas a eventos futuros e que possam dispensar a sua notificação no momento em que se verifica a condição e em que, portanto, a decisão se tem por definitiva.

8- *In casu*, a AF actuou contra o procedimento habitualmente seguido nesta matéria (não notificando a recorrente da conversão do projecto de decisão em decisão final no momento em que a decisão se torna definitiva), e contra o teor da Circular n.º 13/99, de 8 de Julho, que a propósito dos efeitos da audição prévia no procedimento e para o caso do direito de audição não ser exercido exige, de acordo com a lei, um acto autónomo e posterior, dizendo que "a decisão será tomada de acordo com a proposta e elementos constantes do processo".

9- A conversão do projecto de decisão em decisão definitiva terá de ser objecto de um acto próprio e subsequente ao termo do prazo para exercício do direito de audição, não lhe aproveitando a notificação do projecto de decisão.

10- Independentemente disso, a decisão final terá, sempre, de ser autonomamente notificada em momento posterior ao da sua prática e nos termos do artigo 36.º do CPPT, razão pela qual, não tendo a recorrente sido notificada dessa decisão, a mesma não lhe era oponível, designadamente para efeitos da contagem do prazo para reagir ao acto que não lhe foi notificado.

11- Sem conceder, a decisão de 20 de Maio de 2008 contém a confirmação da contagem do prazo que foi notificada enquanto projecto de decisão à recorrente, sendo o único acto posterior a este que foi notificado, dele decorrendo, mesmo em termos filológico-gramaticais, a confirmação do entendimento antecedente da administração.

12- Estando em causa um acto confirmativo de uma decisão anterior que não havia sido notificada ao contribuinte no momento em que aquela se considera praticada, o prazo da reclamação deverá contabilizar-se a partir do momento em que o sujeito passivo é notificado de tal confirmação.

13- Para além disso, esse acto, por incorporar um conteúdo decisório que abrange um lapso temporal superveniente ao requerido, considera uma realidade fáctica diferenciada da que foi vertida na decisão inicial, consubstanciando uma decisão autónoma susceptível de reclamação.

E, na hipótese desse Colendo Tribunal tomar conhecimento das demais questões erradamente conhecidas pelo Tribunal *a quo*, aqui se reitera:

14- A criação por Decreto-Lei, à margem da legislação precedente, de uma nova *fattispecie* de suspensão do prazo prescricional, sem que existisse autorização parlamentar para que o Governo pu-

desse legislar sobre tal matéria, inquina, por inconstitucionalidade orgânica – *ex vi* o disposto no n.º 2 do artigo 103.º e no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, a validade dessa norma e a sua sobrevivência como direito aplicável ao caso, nos termos do disposto na norma do artigo 204.º da *norma normarum*.

15- E por inconstitucionalidade formal em violação da norma do artigo 198.º, n.º 3, da Constituição.

16- A inconstitucionalidade orgânica assenta na repartição de competências entre a AR e o Governo, sendo absolutamente indiferente à concreta aplicação da lei e à vontade dos particulares, não havendo qualquer dúvida de que a matéria da prescrição, sendo imputada a uma esfera garantística dos contribuintes e, além disso, por dizer respeito à extinção da obrigação tributária, está sujeita ao princípio da legalidade fiscal, nos termos dispostos no artigo 103.º, n.º 2, da nossa Lei Fundamental, constituindo, por via desse princípio, matéria subtraída à esfera de competência legiferante não autorizada do Governo.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Cumpre decidir, nada a tal obstando.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

1. Em 1995.11.24, a DGCI procedeu à liquidação oficiosa de IRS respeitante aos rendimentos da Reclamante e de Joaquim Álvaro do ano de 1990 nos termos que melhor se identificam no quadro infra:

Imposto	Período	Liquidação	Valor ($)	Data limite pag.
IRS	1990	5323006082	49.221.847$00	1996.01.17

- fls. 10 dos autos de Impugnação judicial n.º 81/97 em apenso.

2. Em 96.02.21, deu entrada no Serviço de Finanças de Oliveira do Hospital a impugnação da liquidação respectiva – fls. 1 e 2 da Impugnação judicial n.º 81/97 em apenso.

3. Em 96.05.16, foi instaurada contra a ora Reclamante, no Serviço de Finanças de Oliveira do Hospital, a execução fiscal n.º 0809-96/100187.6, para cobrança coerciva da dívida a que aludem os números anteriores – fls. 1 e 2 dos autos respectivos em apenso.

4. Em 1997.01.30, deu entrada no mesmo serviço de Finanças «*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*» subscrito pela ora Reclamante e onde era requerido o pagamento da dívida a que aludem os n.ºs anteriores em 150 prestações mensais iguais, bem como a suspensão do pagamento até ao trânsito em julgado da sentença a proferir nos autos de impugnação judicial supra aludidos - fls. 70 a 78 dos autos.

5. Em 1997.03.03, foi a Reclamante notificada de que o pedido a que alude o n.º anterior foi deferido - fls. 79 e 80 dos autos.

6. Por douto acórdão do Tribunal Constitucional de 2003.10.14, foi decidido negar provimento ao recurso que a Reclamante interpôs do douto acórdão do STA de 2002.12.18 integrado pelo douto acórdão de 2003.02.19, que lhe indeferiu o pedido de declaração de nulidade e reforma do mesmo, formulado nos autos de impugnação judicial n.º 81/97, entretanto devolvido ao Serviço de Finanças em 2005.02.10 - cfr. autos de impugnação judicial n.º 81/97 em apenso.

7. Através do ofício n.º 470, de 2005.02.22, foi a ora Reclamante notificada para efectuar o pagamento das prestações em falta – fls. 96 e seguintes dos autos de execução fiscal em apenso.

8. Em 2005.03.03, a ora Reclamante requereu ao Exmo. Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Oliveira do Hospital que, além do mais, declarasse prescrita a dívida exequenda – fls. 99 e seguintes dos autos de execução fiscal em apenso.

9. Por despacho do Sr. Chefe do serviço de Finanças de Oliveira do Hospital, foi a Reclamante notificada, em 2005.10.03, da exclusão do plano de pagamento a que aderiu caso não regularizasse a situação no prazo de 30 dias – fls. 99 e seguintes dos autos de execução fiscal em apenso.

10. Em 2006.11.23, o Sr. Chefe do serviço de Finanças de Oliveira do Hospital lavrou o despacho que integra fls. 173 a fls. 174 do processo executivo em apenso, e que aqui se dá por integralmente reproduzido e de onde, além do mais, consta o seguinte:

«(...) Nos termos do art.º 34.º do CPT, tanto a instauração da execução como a apresentação da impugnação interrompem o prazo de prescrição que, no caso em apreço, é de 10 anos.

Quanto à contagem do tempo para a prescrição da dívida, encontra-se decorrido o tempo de 1 ano e 317 dias, assim discriminado:

De 18-01-1996 a 21-02-1996 – 35 dias

De 15-02-2005 a 23-11-2006 – 1 ano e 282 dias.

Na contagem do tempo para a prescrição teve-se em atenção o início da contagem o dia seguinte ao terminus da cobrança voluntária e interrompida na data da impugnação deduzida, de acordo com o determinado nos n.ºs 1 e 3 do art,º 49.º da LGT.

A contagem do prazo de prescrição decorre desde Fevereiro de 1996 (data da apresentação da impugnação).

Acresce referir que o prazo de prescrição da dívida se encontra suspenso desde 4-02-1997, data do deferimento do pedido de adesão ao Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, para pagamento da dívida em 150 prestações mensais, nos termos do art.º 5.º deste diploma.

Por todo o exposto, indefiro o pedido.

Notifique-se o mandatário constituído e dê-se conhecimento à requerente para efeitos de audição prévia, previsto no art.º 60.º da LGT, ficando a valer como despacho definitivo se não forem trazidos novos elementos que permitam alterar o sentido da decisão no exercício desse direito».

11. A ora reclamante foi notificada da decisão a que alude o n.º anterior por carta registada com aviso de recepção, recebida em 2006.11.28 – fls. 175 a 176 dos autos de execução fiscal em apenso.

12. Em 2008.04.24, a ora Reclamante requereu fosse informada da data previsível da decisão acerca do requerimento apresentado a solicitar a declaração da prescrição da dívida – fls. 258 a 259 dos autos de execução fiscal em apenso.

13. Através do ofício n.º 2143, de 2008.05.20, o Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Oliveira do Hospital informou a ora Reclamante nos termos que a seguir se transcrevem:

«Face ao requerido em 2005-03-03 para que fosse considerada prescrita a dívida de IRS do ano de 1990, nos termos do n.º 1 do artigo 48.º da LGT e art.º 175.º do CPPT, foi V.Ex.ª notificado em 2006-11-28, nos termos do n.º 3 do art.º 60.º da LGT, da decisão e fundamentação, do despacho de 2006-11-23 do Chefe do Serviço de Finanças de Oliveira do Hospital, do qual se juntou a cópia do respectivo despacho.

Não tendo sido exercido o direito de audição, quer por V.Ex.ª, quer pela executada, e como não foram presentes ao processo novos dados que pudessem alterar o despacho proferido, confirma-se que o prazo decorrente da prescrição do IRS do ano de 1990 no processo de execução fiscal n.º 0809199601001876, até à data do pedido em tempo formulado, e constante do despacho proferido nos autos, ***foi de 1 ano e 282 dias****, aos quais, se somarmos os dias decorrentes até 2008-04-30, o prazo decorrido para a prescrição é de* ***3 anos e 289 dias****.».*

14. A presente reclamação deu entrada no Serviço de Finanças de Coimbra 2 em 2008.05.26 – cfr. inf. aposta no cabeçalho de fls. 4.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Coimbra que julgou intempestiva a reclamação apresentada pela ora recorrente do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Oliveira do Hospital de 20/5/2008 que considerou não prescrita a dívida exequenda de IRS de 1990.

Não obstante ter concluído apenas pela intempestividade da reclamação apresentada, o Mmo. Juiz "a quo" não se coibiu de dissertar na sentença recorrida sobre o fundamento material que a recorrente nela vertera – a prescrição da dívida exequenda.

E a recorrente, embora entendendo que o recurso se haveria de limitar à parte que foi vertida em fundamento decisório determinante do juízo de extemporaneidade da reclamação, não deixou também de se pronunciar nas alegações de recurso sobre tal questão.

É certo que o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas, porém, aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras (n.º 2 do artigo 660.º CPC).

E, sendo a prescrição de conhecimento oficioso, nos termos do artigo 175.º CPPT, nada obsta a que o tribunal dela conheça numa reclamação deduzida nos termos do artigo 276.º do CPPT, mesmo que o seu objecto nada tenha a ver com a prescrição e ainda que a questão não tivesse sido previamente colocada à administração tributária, como se decidiu no acórdão deste STA de 3/10/2007, no recurso n.º 702/07.

Só que, julgando intempestiva a reclamação apresentada, o Mmo. Juiz "a quo" não podia conhecer de qualquer outra questão que se suscitasse no âmbito daquela.

O que não impede este Tribunal, caso considere apresentada em tempo a reclamação, de se pronunciar acerca da invocada prescrição.

Vejamos, então, se é, ou não, de confirmar a intempestividade da reclamação apresentada pela ora recorrente.

No caso em apreço, tendo esta requerido ao órgão de execução fiscal competente declarasse prescrita a dívida exequenda, lavrou aquele o despacho que consta de fls. 173 a 174 do processo executivo apenso, e que se mostra reproduzido no ponto 10 do probatório.

De tal despacho, de que a ora recorrente foi notificada, em 28/11/2006, para efeitos de audição prévia, nos termos do artigo 60.º da LGT, consta expressamente que o mesmo ficaria a valer como despacho definitivo se não fossem trazidos novos elementos que permitissem alterar o sentido da decisão no exercício desse direito.

Não tendo a recorrente exercido o direito de audição, não foi a mesma notificada de qualquer outro despacho que mantivesse ou confirmasse a decisão que lhe fora notificada nos termos acima descritos.

Tal facto levou a recorrente a formular novo pedido ao órgão de execução fiscal, desta vez a solicitar fosse informada da data previsível da decisão acerca do requerimento inicialmente apresentado e no qual solicitava a declaração da prescrição da dívida exequenda.

Foi, então, a recorrente notificada, em 20/5/2008, do despacho que consta do ponto 13 do probatório, no qual se confirma que o prazo de prescrição relativamente àquela dívida ainda não decorrera.

Sendo na sequência dessa notificação que a presente reclamação foi apresentada em 26/5/2008.

Considera o Mmo. Juiz "a quo" que a reclamação é intempestiva porquanto o despacho de que a reclamante foi notificada em 20/5/2008 não incorpora nenhuma decisão definitiva, não constitui sequer nenhum acto confirmativo, não sendo, por isso, reclamável, limitando-se o chefe do serviço de Finanças a extrair as consequências da decisão anterior, esta sim a que realmente afecta os direitos e interesses legítimos da recorrente.

Pelo que, sendo a partir do fim do prazo de que esta dispunha para exercer o seu direito de audição que se contaria o prazo para ela reclamar, este na data em que a reclamação foi apresentada há muito que já se mostrava ultrapassado.

Não nos parece que seja, porém, assim.

Com efeito, a AT está obrigada, nos termos do artigo 60.º da LGT, a comunicar ao sujeito passivo o projecto de decisão e a sua fundamentação para este, querendo, exercer o seu direito de audição.

Em caso algum a lei prevê a dispensa de pronúncia de acto decisório definitivo após o decurso do prazo para o interessado exercer o direito de audição.

O mais provável é que, não invocando o interessado elementos novos, o projecto de decisão comunicado se venha a transformar em decisão definitiva, mas para tal é necessária a pronúncia de uma decisão que confirme isso mesmo.

Sem esta, o projecto de decisão não passará disso mesmo.

A indicação no projecto de decisão de que este fica a valer como despacho definitivo se não forem trazidos novos elementos que permitam alterar o sentido da decisão apenas pode ser entendida como mera indicação do sentido da decisão que se virá a tomar perante o silêncio do interessado, mas tal não dispensa essa decisão final, a qual terá obrigatoriamente de ser notificada ao sujeito passivo, nos termos do artigo 36.º do CPPT.

Daí que, apesar de não ter formalmente exercido o seu direito de audição, a conversão do projecto de decisão em decisão definitiva não poderia operar automaticamente, carecendo de um acto próprio e subsequente ao termo do prazo para exercício do direito de audição, o qual, como vimos, não foi praticado, pelo que não poderia ter começado a decorrer o prazo para que a recorrente pudesse apresentar a sua reclamação.

Por outro lado, o novo despacho proferido não é meramente confirmativo nem indicativo do sentido da decisão anterior, reiterando que o prazo de prescrição não só não decorrera até à data do pedido em tempo formulado como não decorrera ainda até agora.

Razão por que se entendendo que o mesmo é, também por isso, reclamável, a reclamação, entretanto, apresentada é, pois, tempestiva.

E, assim sendo, vejamos, agora, se ocorre ou não a alegada prescrição da dívida exequenda.

Tratando-se esta de uma dívida de IRS referente ao ano de 1990, o prazo de prescrição, que passou a ser de dez anos a contar da vigência do CPT, iniciou-se em 1/1/1991 (artigos 27.º CPCI e 34.º, n.º 2 CPT).

Tal prazo foi interrompido com a instauração da execução fiscal em 16/5/96 (ponto 3 do probatório), de acordo com o n.º 3 do artigo 34.º do CPT, tendo decorrido até então 5 anos, 4 meses e 15 dias.

Não tendo, entretanto, ocorrido paragem deste processo por mais de um ano por facto não imputável à contribuinte, hipótese em que se somaria, para efeitos de prescrição, o tempo que decorresse após este período com o que tivesse decorrido até à data da autuação, o prazo decorrido até ao momento em que ocorreu o facto interruptivo é inutilizado (artigo 326.º, n.º 1 do CC) e o novo prazo só começa a contar-se após o trânsito em julgado (artigo 327.º, n.º 1 do CC), ou, quando a interrupção da prescrição deriva de facto associado a um processo de execução fiscal, como é o caso, a partir da decisão que lhe puser termo.

Como tal não ocorreu ainda, o prazo de prescrição nem sequer se encontra ainda a correr.

Razão por que a dívida exequenda se não mostra, pois, prescrita.

Sendo irrelevante para o efeito a aplicação ou não do regime de suspensão do prazo de prescrição previsto no DL 124/96, motivo pelo qual nos abstemos de entrar na sua apreciação.

IV - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário em revogar a decisão recorrida e, julgando improcedente a reclamação apresentada, manter o despacho reclamado.

Custas pela recorrente, apenas na 1.ª instância.

Lisboa, 19 de Novembro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Lúcio Barbosa — Jorge Lino.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2008.

Assunto:

Audiência prévia.

Sumário:

I — A audiência dos interessados, como figura central do procedimento administrativo, representa o cumprimento da directiva constitucional de "participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito" (artigo 267.º, n.º 5 da Constituição da República), determinando para o órgão administrativo competente a obrigação de associar o administrado à tarefa de preparar a decisão final.

II — Se não for dada, ao contribuinte, a possibilidade de exercício do direito de audiência, o acto final é anulável por padecer de vício formal.

Processo n.º 337/07-30.
Recorrente: Ministro das Finanças.
Recorrido: Gici-Gestão Imobiliária, Lda.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Ministro das Finanças vem recorrer do acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 5 de Dezembro de 2006, que deu provimento ao recurso contencioso interposto por Gici – Gestão Imobiliária, Lda., assim anulando o despacho do Ministro das Finanças, de 12 de Janeiro de 2000 que ratificou o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 27 de Abril de 1999.

Fundamentou-se a decisão em que, no que ora importa, foi preterido o direito de audiência da interessada, sendo que a redacção originária do artigo 60.º da Lei Geral Tributária nem sequer previa a sua dispensa, o que só veio a acontecer através da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

I. O douto Acórdão recorrido deve, salvo o devido respeito, ser revogado mantendo-se a decisão recorrida, uma vez que esta não violou o direito de audição previsto no n.º 1 alínea b) e n.º 2, 4 e 5 do artº 60º da LGT.

II. É que, independentemente de à data em que se iniciou o procedimento não se encontrar em vigor nem o art. 60º da LGT, nem as alíneas a), d) e e) do nº1 desse mesmo artigo,

III. O contribuinte já se tinha pronunciado sobre tais factos que sustentaram as correcções, tendo inclusivamente, como acima se disse, admitido que o preço pelo qual o imóvel" Quinta das Nascentes" foi transaccionado em 11.08.94, não correspondia ao preço pelo qual poderia ser transaccionado no mercado (art. 182º, ponto IV do recurso hierárquico), nada tendo adiantado de novo no que toca a factos relevantes susceptíveis de alterar aquela conclusão, apenas a explicando com base em motivos de desavenças familiares e de liquidação das relações societárias e de negócios, com a divisão dos bens trazidos da herança dos pais; não tinha, pois, a recorrente que ser ouvida de novo sobre os mesmos factos que conduziram às correcções, pelo que, não enferma o acto recorrido do, vício de forma que lhe é imputado.

IV. Donde, a audição, antes da decisão a proferir sobre o recurso hierárquico, em nada influenciaria ou alteraria a realidade do indeferimento, por não haver matéria de facto nova susceptível de ser de novo contraditada pelo recorrente.

V. Nesse sentido, cfr. LGT anotada por A. Lima Guerreiro, anotação 14 ao artº 60º "A formalidade essencial do direito de audição degrada-se, pois, em formalidade não essencial caso se conclua que a participação dos interessados, de forma evidente e objectiva, não poderia ter produzido qualquer influência na decisão final tomada."

VI. Como, também, bem notam Diogo Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, CPT anotado, em anotação n.º 9 ao artº 60º, a justificação da dispensa de audiência prévia dos interessados, prevista no artº 103º do CPT, pode ser justificada com fundamento" na presunção de que, se os interessados já se pronunciaram sobre todas as questões e provas produzidas, não haverá utilidade em voltar a ouvi-los no procedimento...."

VII. Por outro lado, como sublinhámos no Acórdão ora recorrido, ali se refere que a Lei n.º 16- A /2002 "veio prever com carácter interpretativo, a dispensa do direito de audição desde que o contribuinte já tivesse sido ouvido antes das fases procedimentais previstas nas suas alíneas b) e e) do seu

n.º 1, e não tivesse vindo invocar factos novos, não sendo por isso no caso, de indagar sequer, se houve ou não tal audição anterior..."

VIII. Nesse sentido se sustenta no Ac. n.º 353/05 do Tribunal Constitucional, tirado no processo n.º 332/05 da 3ª Secção do TAF do Porto, que "na situação em causa, a conjugação dos nºs 1 e 3 do artº 13º da Lei 16-A/2002 aponta para que, mesmo relativamente a procedimentos iniciados antes da sua entrada em vigor, o sentido normativo da norma interpretativa tem uma eficácia retroactiva ou, no mínimo, uma eficácia retrospectiva."

IX. Pelo que, uma vez que o ora recorrido já tinha sido ouvido sobre os factos relevantes, designadamente sobre todos os factos que sustentaram as correcções, tendo, inclusivamente admitido que o preço pelo qual o imóvel" Quinta das Nascentes" transaccionado em 11.08.94, não correspondia ao preço pelo qual poderia ser transaccionado no mercado (artº 182º, ponto IV do recurso hierárquico), como acima se referiu, não tinha que ser novamente ouvido antes da decisão.

E contra-alegou a Gici, concluindo, por sua vez, com interesse para a presente decisão:

Questão Prévia — Prescrição

1. O facto tributário - ou seja, o facto gerador do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas - verificou-se no período de tributação referente a 1994, nos termos do disposto no artigo 8º, n.º 9 do CIRC, mais precisamente no último dia do ano.

2. O prazo de prescrição aplicável à alegada dívida de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, em vigor à data do facto tributário, era de 10 anos, de acordo com o previsto no artigo 34º, n.º l, do citado Código de Processo Tributário (que entrou em vigor a l de Julho de 1991).

3. Por seu turno, com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, houve um encurtamento do prazo prescricional para 8 anos, nos termos do disposto no artigo 48º, n.º l.

4. Ora, de acordo com o artigo 297º, n.º l, do Código Civil, os novos prazos de prescrição são também aplicáveis aos prazos de prescrição que se encontram em curso no momento da entrada em vigor da(s) lei(s) nova(s); porém, o novo prazo só se conta a partir da entrada em vigor da lei nova, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

5. Uma vez que, à data da alteração introduzida pela Lei Geral Tributária faltava menos tempo para se completar o prazo de prescrição - 10 anos, contados de l de Janeiro de 1995 - in casu, será aplicável este último prazo, constante do artigo 34º do Código de Processo Tributário.

6. Tendo em consideração que o facto tributário em causa decorreu em 1994, a dívida de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas prescreveria, para o período de tributação de 1994 em l de Janeiro de 2005 - 10 anos contados de l de Janeiro de 1995, salvo se, até esta data, tivesse ocorrido alguma das circunstâncias previstas no acima transcrito n.º 3 do artigo 34º do Código de Processo Tributário, únicas susceptíveis de interromper (ou suspender, nos termos da parte final do n.º 3 do mesmo artigo) o mesmo prazo de prescrição.

7. No caso sub Judice o Recurso Hierárquico foi interposto em 20 de Novembro de 1997, e o acto processual imediatamente posterior, a decisão de indeferimento parcial, por despacho do SEAF, data de 27 de Abril de 1999, não tendo tido lugar durante aquele período intermédio qualquer ocorrência processual.

8. Perante isto, o processo esteve, evidentemente, parado por mais de um ano, por facto não imputável à ora Recorrida, o que faz cessar o efeito interruptivo que surgiu com a interposição do Recurso Hierárquico.

9. Portanto, podemos desde já concluir que, desde l de Janeiro de 1995 até à data da autuação 20 de Novembro de 1997, decorreram dois anos, onze meses e vinte dias, período que se irá somar ao tempo decorrido depois de o procedimento administrativo ter estado parado por mais de um ano.

10. O procedimento de Recurso Hierárquico ora em apreço, esteve parado por mais de um ano, desde o dia 20 de Novembro de 1997 até ao dia 27 de Abril de 1999. O efeito interruptivo, neste caso, cessou em 21 de Novembro de 1998.

11. Portanto, a somar ao tempo decorrido até à data da autuação do Recurso Hierárquico, está o tempo que passou desde 21 de Novembro de 1998 até hoje.

12. Assim, a dívida subjacente ao presente recurso contencioso de anulação deverá, pois, ser declarada prescrita desde l de Janeiro de 2006.

13. Note-se, em particular, o disposto no Acórdão de 04/07/2006 - "ainda que a sentença recorrida tenha sido proferida antes de verificada a prescrição, dado que o seu conhecimento é oficioso, tem o tribunal de recurso que declarar prescrita a obrigação exequenda, se entretanto esta ocorreu e, consequentemente, tem que julgar extinta a instância impugnatória por inutilidade superveniente da lide (cfr. 287.º, alínea e) do CPC, "ex vi" dos art.s 2.º do CPPT e da LGT."

14. Sendo a prescrição das dívidas tributárias, nos termos previstos no artigo 175º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, de conhecimento oficioso, deverá declarar-se extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, por prescrição da dívida de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas que lhe subjaz.

15. Nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 287º, alínea e) e 447º, ambos do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do artigo 2º, alínea e) do CPPT, a inutilidade resulta de facto imputável à Administração Fiscal, pelo que, as custas deverão ser suportadas pela Fazenda.

Resposta às Alegações do Recorrente

16. A audição do interessado, antes do indeferimento total ou parcial do recurso, está expressamente consagrado na alínea b) do n.º l do artº 60º da Lei Geral Tributária, sendo uma formalidade que emana do princípio constitucional da participação dos interessados na formação das decisões que lhe digam respeito.

17. Este princípio vincula a Administração Fiscal, que o não pode derrogar ou dispensar.

18. A norma do art. 60º da Lei Geral Tributária insere-se no Título in que trata do procedimento tributário. Tem, por isso, natureza adjectiva e é de aplicação imediata, nos termos do art. 12º do mesmo diploma legal.

19. A Lei Geral Tributária, ao contrário do alegado pelo Recorrente, não prevê a dispensa de audiência do interessado em sede de recurso hierárquico, pelo que não há lugar à aplicação subsidiária do disposto no nº2 do art. 103º do Código do Procedimento Administrativo.

20. Aliás, mesmo à luz deste preceito legal, sempre essa dispensa seria ilegal, uma vez que ocorreram, durante a pendência do recurso, factos e elementos probatórios novos, desde logo, uma nova avaliação do prédio "Quinta das Nascentes", de que resultou alteração do valor inicialmente atribuído pela Administração Fiscal, e que teve relevância na decisão final.

21. A estes novos factos acresce a não intervenção da interessada no processo instrutório desencadeado na pendência do recurso hierárquico, por não lhe ter sido dado conhecimento da sua existência, o que a impediu de carrear para os autos importantes elementos probatórios demonstrativos da total inconsistência, desproporcionalidade e irrazoabilidade dos valores atribuídos ao prédio, antes e após a avaliação feita em sede de instrução.

22. Ainda que não se tivessem verificado os requisitos mencionados nas duas conclusões supra e, verificaram-se, tendo a decisão do recurso sido desfavorável à Interessada, não poderia ser dispensada a sua audição, nos termos do nº2 do artº 60º da LGT.

23. A audiência da interessada, antes da prolação do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, posteriormente ratificado, igualmente sem audiência da interessada, pelo Ministro das Finanças, era, assim, um imperativo incontornável, mesmo à luz do art. 103º do Código do Procedimento Administrativo.

24. E mesmo que dúvidas se suscitassem - que não suscitam - sobre se tais factos permitiam a dispensa da formalidade, sempre prevaleceria para a Administração Fiscal o dever de a determinar, dando audiência à interessada.

25.Tal entendimento foi exemplarmente perfilhado e sustentado pelo Ministério Público no seu douto Parecer de fls. destes autos.

26. As alterações ao art. 60º da LGT introduzidas pela Lei n.º 16-A/2002, são inaplicáveis à situação dos presentes autos porque quando entraram em vigor já o recurso hierárquico estava, há muito, decidido e, também porque as mesmas apenas vieram dispensar a audiência do interessado na fase anterior à liquidação e quando não existissem novos factos ou novas provas, o que não foi manifestamente o caso, pois além da existência de factos novos estava-se perante um indeferimento parcial de um recurso hierárquico.

27. O acórdão recorrido, na parte ora em recurso, decidiu em conformidade com a lei e com os princípios legais aplicáveis, não merecendo censura.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da não verificação da aludida prescrição, por não ter ocorrido paragem do recurso hierárquico por mais de um ano, devendo ser negado provimento ao recurso jurisdicional por efectivamente ter ocorrido a pretendida denegação do direito de audição.

Em sede factual, vem apurado que:

a) A recorrente GICI por escritura pública de 11.8.1994 vendeu à empresa CER - Carlos Eduardo Rodrigues S. A. por 140.000.000$00 um prédio rústico denominado Quinta das Nascentes sita na freguesia e concelho do Montijo que estava contabilizada na GICI por 146.818.000$00;

b) Em 11.8.1994 a CER e sete instituições de crédito outorgaram uma escritura pública de constituição de hipoteca voluntária em garantia de responsabilidades assumidas ou a assumir pela CER incluindo juros e outras despesas no montante máximo de 3.964.290.720$00;

c) A hipoteca referida em b) incidiu sobre 15 prédios entre os quais se conta a Quinta das Nascentes;

d) De acordo com os contratantes da hipoteca a Quinta das Nascentes garante 62,5% do valor total da garantia hipotecária ou seja o valor de 2.477.681.700$00;

e) A fiscalização tributária considerou ser o valor de mercado da Quinta das Nascentes de 2.477.681.700$00;

f) A CER efectuou uma reavaliação deste imóvel atribuindo-lhe o valor de 996.520.219$00 e considerando o aumento de valor no imobilizado corpóreo valor de 1.136.520.219$00;

g) Considerando que o Carlos Alberto Bento de Oliveira era accionista e administrador da CER e sócio-gerente da GICI e parte interessada em ambas as empresas e que só devido a estas circunstâncias a Quinta das Nascentes foi transaccionada pela GICI pelo preço que foi, ao abrigo do artigo 57 do CIRC por considerar verificados os pressupostos legais aí definidos corrigiu o valor de 140.000.000$00 para 2.477.681.700$00 por considerar ser esse o valor de mercado da referida Quinta;

h) E daí que procedesse à correcção do lucro tributável que fixou em 2.289.923.520$00 para efeito de IRC e contrapartida do prejuízo fiscal de 47.758.180$00 declarado;

i) A GICI interpôs recurso hierárquico desta fixação para o MF em 20.11.1997;

j) Por despacho do SEAF de 27.4.1999 foi o recurso parcialmente deferido tendo-se aceite o valor de mercado para a Quinta das Nascentes de l.614.000.000$00 e corrigindo-se o lucro tributável para 1.426.241.820$00, o qual apresenta o seguinte teor:

«Concordo pelo que, face aos fundamentos invocados, defiro parcialmente o presente recurso. Não tendo sido carreado para o processo factos novos capazes de influenciar a decisão de indeferimento, não há lugar a audição prévia.

Lisboa, em 27.4.99

....», aposto em informação onde se fundamentava, além do mais:

«3.2.1. - Relações especiais

... viii) Retira-se, também, do recurso hierárquico...

"As desinteligências entre os dois irmãos agudizaram-se e tornaram-se insanáveis durante o ano de 1994, o que levou os dois irmãos a empreenderem um plano de liquidação das respectivas relações societárias e de negócios";

"O referido plano inclui ainda o afastamento de Carlos Alberto Bento de Oliveira da gerência da GICI, a cessão da participação que o grupo familiar liderado por Carlos Alberto Bento de Oliveira tinha, directa ou indirectamente, naquela sociedade, bem como a atribuição de parte dos bens imóveis a que alude o doc. 6 - concretamente os mencionados no art.º 9º deste articulado com os n.ºs 2.º, 3.º, 4.º e 8.º («Quinta das Nascentes») - e a correspondente extinção do crédito de suprimentos que mantinha na sociedade" (Artº 19º, ponto I -" Factos introdutórios).

ix) E fundamental para a consideração da existência de relações especiais não é a data da escritura de venda da "Quinta das Nascentes" mas sim a data em que foi decidida a transacção.

xi) Conclui-se, portanto, que embora formalmente pudessem não se verificar relações especiais na data da venda, tal não obsta que, de facto não existissem essas relações especiais, porquanto a decisão da venda foi anterior à cedência pelo grupo familiar liderado por Carlos Alberto Bento de Oliveira das participações sociais e da gerência da GICI ao grupo familiar liderado pelo seu irmão Isidoro Manuel de Oliveira, tal como o refere a própria recorrente.

3.2.2. - Condições diferentes das normalmente acordadas entre pessoas independentes.

i)Para podermos concluir se a transacção da "Quinta das Nascentes" foi efectuada em "condições diferentes das normalmente acordadas entre pessoas independentes" há que saber qual seria o valor a pagar, por uma entidade independente, pela "Quinta das Nascentes".

ii) Há que encontrar, por outras palavras, o valor de mercado.

iv) É a própria recorrente que reconhece que "o preço pelo qual pelo o imóvel «Quinta das Nascentes foi transaccionado em 11.8.1994 não corresponde ao preço pelo qual o imóvel «poderia» ser transaccionado no mercado e tal facto é conhecido por ambas as partes envolvidas, isto é, a GICI, de um lado, e a CER, de outro (Artº 182º, ponto IV -Fundamentos do recurso).

vii) Mas a conclusão, em nosso entender incontroversa, de que a transacção não se realizou ao valor de mercado, resulta de no mesmo dia em que o imóvel foi adquirido pela CER (11.8.94) ele foi, também, hipotecado a sete instituições de crédito, como garantia de pagamento de dívidas contraídas e a contrair, no total de 3.964.290.720$00, em cujo valor a "Quinta das Nascentes" representa 62,5%, ou seja 2.477.681.700$00.

viii) Como é do conhecimento geral, nas suas avaliações as instituições de crédito fazem-nas, sempre, com bastante prudência, pelo que não temos razões para duvidar que o preço atribuído à "Quinta das Nascentes", pelas entidades bancárias intervenientes na hipoteca, não seja um preço razoavelmente inferior ao preço de mercado.

xvii) Todavia, por força do relatório da avaliação efectuada pela Direcção de Serviços de Avaliações, que aponta como aceitável o montante de l.614.000.000$00, somos de parecer que deve ser este o valor a considerar como preço de mercado do referido imóvel.

3.2.3. - Lucro diverso do que se apuraria na ausência de relações especiais.

...

Sendo o preço de venda do imóvel inferior ao que deveria ter sido considerado, o lucro, apurado com base na contabilidade, tem que ser, consequentemente, diverso do que apuraria se se considerasse o preço de mercado.

...fls 141 e segs dos autos;

l) No mesmo despacho se consignou não haver lugar a audição prévia da recorrente por ela não ter carreado para os autos factos novos;

m) Em 12.1.2000 o Senhor MF proferiu o despacho de folhas 134 dos autos do seguinte teor:

«Ratifico o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 27 de Abril de 1999, proferido no recurso hierárquico interposto em 20 de Novembro de 1997 por GICI - Gestão Imobiliária, Lda (Proc. IRC 640/98), nos termos do artigo 112.º do CIRC, relativamente à correcção da matéria colectável do exercício de 1994 efectuada nos termos do artigo 57º, n.º l do CIRC....»;

n) Tal despacho foi notificado à recorrente por carta com A/R o qual se mostra assinado em 20.1.2000;

o) Em 17.3.2000 a recorrente interpôs este recurso contencioso;

p) Dá-se aqui por reproduzido o teor do requerimento da recorrente referido em i) supra.

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

Vejamos, pois:

QUANTO À PRESCRIÇÃO:

A instância decidiu, por aplicação do prazo de 10 anos previsto no artigo 34.º do Código de Processo Tributário e mercê da ocorrência de vários factos interruptivos e da paragem do processo executivo não imputável ao recorrente, que se não verificava a prescrição da dívida exequenda.

Todavia, há, ainda, que considerar um facto suspensivo, ali não equacionado, qual seja o de que, por despacho de 25 de Fevereiro de 2000, o Chefe do Serviço de Finanças determinou a suspensão dos autos de execução fiscal, motivada pela prestação de garantia, associada à interposição do recurso contencioso que tem por objecto a legalidade da liquidação exigida coercivamente.

Pelo que se mostra concretizada a causa de suspensão prevista no artigo 49.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária (redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho).

Assim, e em rigor, o prazo de prescrição nem sequer está a correr, por suspenso.

Cfr. JORGE DE SOUSA, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária*, p. 49 e ss.

QUANTO AO MAIS (PRETERIÇÃO DO DIREITO DE AUDIÇÃO):

Como se mostra dos autos, o recurso hierárquico em causa foi interposto em 20 de Novembro de 1997 e foi decidido em 27 de Abril de 1999 por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Na pendência do mesmo, a Administração Fiscal procedeu à avaliação do prédio "Quinta das Nascentes", não tendo notificado a interessada do resultado da avaliação.

Não obstante a "recomendação" dos Serviços no sentido de ser dado cumprimento ao disposto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária, tal audiência foi expressamente recusada por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 27 de Abril de 1999, com fundamento em que não haviam sido carreados para os autos factos novos capazes de influenciar a decisão.

Finalmente, o Ministro das Finanças, sem ter ouvido o interessado, ratificou, por despacho de 12 de Janeiro de 2000, aquela decisão do SEAF.

Ora, dispõe aquele artigo 60.º (redacção anterior à Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio):

Artigo 60.º

Princípio da participação

1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos;

e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

2 - É dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

(…)

A audiência dos interessados representa o cumprimento da directriz constitucional de "participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito" – artigo 267.º, n.º 5, da Constituição -, determinando para o órgão administrativo competente a obrigação de associar o administrado à tarefa de preparar a decisão final.

E se lhe não for dada a possibilidade do respectivo exercício, o acto é anulável por vício de forma.

Ora, alega, desde logo, a autoridade recorrida que aquele normativo tem natureza substantiva pelo que só se aplicaria aos procedimentos iniciados a partir da entrada em vigor, em 1 de Janeiro de 1999, da Lei Geral Tributária.

Mas não é patentemente assim.

A audiência prévia insere-se, como logo resulta da predita finalidade, no conjunto das regras procedimentais tributárias, constituindo, como refere a ora recorrida, "uma verdadeira fase processual dirigida à obtenção da decisão mais adequada e justa que ponha termo ao procedimento".

E tanto assim é que o artigo 60.º integra-se, dentro da LGT, no título III – Do Procedimento Tributário -, fazendo parte do seu capítulo I – Regras Gerais -, cujo preceito inicial (artigo 54.º), epigrafado "Âmbito e Forma do Procedimento Tributário", define o seu âmbito e objecto: "O procedimento tributário compreende toda a sucessão de actos dirigidos à declaração de direitos tributários, designadamente (…)".

O artigo 60.º tem, assim, natureza adjectiva e não substantiva, integrando as normas que regulam o procedimento tributário nos seus vários aspectos: âmbito, forma e respectiva marcha.

Ora, nos termos do artigo 12.º, n.º 3, da LGT, as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata pelo que, atenta a predita sucessão temporal, aquele artigo 60.º era directamente aplicável ao recurso hierárquico em causa.

Alega, bem assim, o ora recorrente, que o direito de audição podia ser dispensado com fundamento na ausência de factos novos carreados para os autos.

Todavia, a redacção vigente ao tempo não previa tal dispensa que apenas veio a ser concretizada pela dita Lei n.º 16-A/2002 – artigo 13.º -, ficando o n.º 3 do artigo 60.º com a seguinte redacção: "Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas *b*) a *e*) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado".

Não tem, pois, aplicação nos autos, mau grado o seu carácter interpretativo pois naturalmente só se integra na lei interpretada, depois de vigente – a partir de 5 de Junho de 2002.

Por outro lado, não há lugar, nos autos, ao contrário do que pretende o Ministro das Finanças, à aplicação subsidiária do disposto no artigo 103.º, n.º 2, alínea *a*), do Código de Procedimento Administrativo.

Como escrevem Leite de Campos e outros, *LGT anotada*, 2.ª edição, p. 225, *in initio*, "este caso de dispensa de audiência não foi incluído na LGT, pelo que, não havendo nesta matéria caso omisso, não haverá suporte legal para fazer aplicação, no procedimento tributário, do preceituado nesta alínea *a*)".

É, assim, de concluir que, estando em causa uma decisão de indeferimento parcial do recurso hierárquico, a audição do contribuinte não podia ter sido dispensada nem omitida.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Novembro de 2008. – *Brandão de Pinho* (relator) – *Lúcio Barbosa — Jorge Lino.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2008.

Assunto:

Imposto do selo. Transmissão da propriedade por escritura de Justificação Notarial. Usucapião.

Sumário:

Apurada que está a qualidade de terreno urbano escrito na matriz objecto de escritura de justificação notarial e que o valor patrimonial desse terreno, encontrado mediante adequado processo de avaliação, a requerimento do próprio contribuinte e não impugnado, era outro, superior ao declarado na respectiva escritura pública de justificação, nos termos do disposto nos artºs 5º, n.º 1, alínea r) e 13º, nºs 1 e 2 do CIS (Código do Imposto do Selo) e 15º, n.º 1 do CIMI (Código do Imposto Municipal sobre Imóveis), a liquidação do imposto de selo devido há-de ser feita tendo em conta o valor que foi fixado através do processo de avaliação referido.

Processo n.º 376/08-30.
Recorrente: Filomena Maria Amorim Amorim.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Filomena Maria Amorim Amorim, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a impugnação judicial

que deduziu contra o acto de liquidação de imposto de selo relativa a prédio urbano, no valor de € 3. 983, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) Conforme se deu como provado na sentença de que ora se recorre, a Recorrente é dona e legítima proprietária de um prédio Urbano sito no Lugar da Estrada, Freguesia de Mazedo, Concelho de Monção, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 664º.

b) Em virtude da celebração de uma Escritura Notarial de Justificação apresentou no Serviço de Finanças competente o modelo 1 do Imposto Municipal sobre imóveis, daí resultando uma nova avaliação do dito prédio.

c) Nessa sequência, foi também participada a transmissão gratuita operada, ao abrigo do disposto no artigo 26º do CIS (Código de Imposto de Selo), tendo-se procedido a uma nova avaliação patrimonial do imóvel justificado

d) No entanto, entende a Recorrente que o valor devido de imposto não deverá incidir sobre o novo valor matricial apurado mas antes sobre o valor que este tinha à data da sua transmissão, ou seja, à data da celebração da Escritura Notarial e Justificação.

e) A aquisição por usucapião é uma aquisição originária que, para efeitos fiscais, só ocorre no momento em que o documento que a titula (escritura de justificação celebrada num Cartório Notarial) se torna definitivo, não obstante do previsto na Lei Civil, nomeadamente nos artigos 1287º e seguintes do Código Civil, que faz retroagir os efeitos à data do início da posse.

f) Incidindo sobre a transmissão subjectivamente o Imposto e recaindo sobre ela o respectivo encargo, nos termos do disposto nos artigos 2º nº2 alínea b) e artigo 3º n.º 1 e n.º 3 alínea b).

g) O Imposto do Selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, livros, papeis, incluindo as transmissões gratuitas, nas quais se incluem as escrituras de justificação, de acordo com o disposto nos números 1 e 3 do artigo 1º do CIS, incidindo sobre as liquidações daí resultantes uma taxa de 10% (dez por cento), de acordo com a verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

h) Nos termos do disposto no artigo 5º alínea r), considera-se que a obrigação tributária se constitui, no caso das aquisições por Usucapião, na data em que foi celebrada a escritura de justificação notarial, como já anteriormente referido.

Ora:

i) O valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário que consta da matriz no momento em que se opera a transmissão, considerando-se que, no caso das Justificações Notariais por Usucapião, se opera a transmissão no momento em que é celebrada a dita escritura, nos termos do disposto no artigo 13º n.º 1 CIS.

j) Só assim não seria se o prédio justificado estivesse omisso ou estivesse inscrito sem valor patrimonial, caso em que o valor patrimonial tributário seria o que viesse a ser apurado com a avaliação, de acordo com o disposto na segunda parte do n.º 1 artigo 13º CIS.

k) O prédio em questão, e que é propriedade da Recorrente, encontra-se inscrito na matriz desde 1951 e ao qual foi desde início atribuído valor patrimonial, tendo sido pagas desde então e até ao presente momento todas as contribuições devidas.

l) Assim sendo, o imposto de selo devido deveria recair sobre o valor patrimonial declarado na Escritura Notarial de Justificação, o qual coincide com o valor patrimonial do prédio à data da celebração da dita escritura, e não sobre o valor apurado com a nova avaliação, como sucedeu.

m) Caso assim não suceda, será a Recorrente colocada exactamente na mesma situação daqueles que procederam à Justificação Notarial e cujos prédios se encontravam inscritos sem valor patrimonial ou omissos.

n) O artigo 13º CIS claramente pretende fazer uma distinção entre os prédios inscritos e com valor patrimonial daqueles que estavam omissos e/ou inscritos sem valor patrimonial,

o) Caso assim não fosse, a lei claramente indicaria que o imposto incidiria sempre sobre o valor patrimonial apurado após nova avaliação, a qual resultaria da apresentação do modelo I do IMI.

p) É claramente intenção do legislador "punir" aqueles que eram proprietários de imóveis que se encontravam omissos ou inscritos sem valor patrimonial com a elevação do imposto arrecadado uma vez que se haviam furtado do pagamento dos impostos periódicos de Contribuição Autárquica e, posteriormente, IMI mesmo ao longo dos anos, beneficiando os que ao longo dos anos o fizeram, como é o caso da Recorrente.

q) Há uma clara intenção de se aplicar critérios diferentes para duas situações completamente distintas, previstas no mesmo número do já referido artigo 13º CIS, não podendo a Administração Fiscal igualar esses mesmos critérios para diferentes situações e que a própria Lei distingue.

r) Resulta manifesto que o acto tributário impugnado está errado na quantificação do valor patrimonial sujeito a incidência do imposto de selo, sendo que tal quantificação errónea resulta, directamente, de errada interpretação e aplicação ao caso concreto da norma substantiva tributária contida no artigo 13º do CIS

s) Pelo que expressamente se impugna a incidência do valor do imposto devido, visto haver, nos termos do disposto no artigo 99º alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), errónea qualificação e quantificação do facto tributário.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A impugnante é dona de um prédio urbano, sito no Lugar da Estrada, freguesia de Mazedo, Monção, inscrito na matriz com o art. 664º;

2. Em 08.09.2004, a Impugnante celebrou no Cartório Notarial de Monção, uma escritura de Justificação notarial, por usucapião;

3. A impugnante apresentou no Serviço de Finanças em 19.11.2004, o modelo 1, do Imposto Municipal sobre Imóveis;

4. Em 11.12.2005 o prédio foi sujeito a nova avaliação, actualizando-se o valor patrimonial em 39 830. €;

5. Em 19.11.2004 a impugnante fez a participação da transmissão gratuita ao abrigo do art. 26º do Código de Imposto de Selo (CIS);

6. A Administração fiscal, emitiu a demonstração da liquidação de Imposto de Selo no valor de 3 983€, com data limite de pagamento em 31.08.2006; (fls. 14 dos autos);

7. A presente impugnação foi deduzida em 30.11.2006.

3 – A questão que constitui o objecto do presente recurso consiste em saber qual o valor a que se deve atender para efeitos de tributação, em sede de imposto de selo, da aquisição, por usucapião, de prédio urbano, através de escritura de justificação notarial.

Na sentença recorrida decidiu-se que esse valor é o valor patrimonial determinado na avaliação levada a cabo nos termos do disposto no CIMI (Código do Imposto Municipal sobre Imóveis).

Pelo contrário e pelas razões expostas nas conclusões da sua motivação do recurso, entende a recorrente que esse valor é o valor patrimonial tributário que consta da matriz no momento em que se opera a transmissão, considerando que, no caso de "Justificações Notariais por Usucapião, se opera a transmissão no momento em que é celebrada a dita escritura, nos termos do disposto no artigo 13º n.º 1 CIS" (Código do Imposto do Selo).

Mas não lhe assiste razão.

Como é sabido, o denominado imposto de selo tem uma natureza muito discutida na doutrina, sendo cobrado em situações heterogéneas, algumas vezes para cobrança de taxas e preços.

Não existe uma norma geral de incidência, sendo esta definida casuisticamente na Tabela Geral do Imposto do Selo, para que remete o Regulamento do Imposto do Selo (cfr. artº 1º do CIS, na redacção do Decreto-Lei n.º 287/03 de 12/11, aqui aplicável), indicando, sob a epígrafe "incidência objectiva", que este imposto recai sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral.

Em geral, porém, pode dizer-se que o imposto do selo visa "tributar circulações de riqueza, de bens, de valores" (vide Soares Martinez, in Direito Fiscal, 7ª ed., pág. 597).

A Tabela Geral do Imposto do Selo prevê, no seu n.º 1.2, como factos incidentes de imposto de selo as "aquisições gratuitas de bens, incluindo por usucapião".

Por outro lado, estabeleçe o artº 5º, n.º 1, alínea r) do CIS que "a obrigação tributária considera-se constituída…nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial".

E o artº 13º do mesmo diploma legal, estabelece que:

"1 – O valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial.

2 – No caso de imóveis e direitos sobre eles incidentes cujo valor não seja determinado por aplicação do disposto neste artigo e no caso do artigo 14.º do CIMT, é o valor declarado ou resultante de avaliação, consoante o que for maior".

Dispõe, ainda, o artº 15º, n.º 1 do CIMI, na redacção de então, que "enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor, sem prejuízo, quanto a prédios arrendados, do disposto no artigo 17.º".

Posto isto e conforme vem decidido pelo tribunal recorrido, já perante a factualidade estabelecida, apurada que vem a qualidade do terreno objecto de justificação notarial e que o valor patrimonial daquele terreno, encontrado mediante adequado processo de avaliação, a requerimento da própria recorrente e não impugnado, era outro, superior ao declarado na respectiva escritura pública de Justificação, nos indicados termos do disposto nos artºs 5º, n.º 1, alínea r) e 13º, nºs 1 e 2 ambos do CIS e 15º, n.º 1 do

CIMI, imperioso era proceder, como efectivamente se procedeu, à liquidação do imposto de selo devido pela respectiva aquisição.

Já que, não tendo havido avaliação geral do prédio em causa já inscrito na matriz, o mesmo havia que ser avaliado aquando da realização da escritura de Justificação Notarial, já que foi esta a primeira transmissão ocorrida após a entrada em vigor do CIMI.

Assim sendo, o valor a levar em consideração para efeito de aplicação de imposto de selo há-de ser aquele que resulta da avaliação efectuada de acordo com o CIMI, ou seja, o valor de € 39.830.

4 - Pelo que fica exposto, também não merece acolhimento o argumento invocado pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, no sentido de que, sendo a usucapião uma forma originária de aquisição do direito de propriedade, os seus efeitos retroagem ao início da posse (cfr. artº 1.317º, alínea c) do CC), não sendo, assim, aqui aplicável a norma transitória constante do artº 15º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 287/03 de 12/11, "na medida em que a transmissão gratuita ocorreu antes do início da vigência do CIMI em 1.12.2003 (art. 32º n.º 1 DL n.º 287/2003, 12 Novembro)".

Com efeito, não há que fazer aqui apelo às normas do Código Civil, concretamente ao disposto no seu artº 1.317º, alínea c), sobre o momento da aquisição da propriedade, uma vez que a lei, no caso o CIS, prevê o momento a atender para a constituição da obrigação tributária.

No caso, a constituição da obrigação tributária tem regras próprias, fixadas no respectivo Código (cfr. o predito artº 5º, n.º 1, alínea r)).

Não existindo qualquer norma legal que imperativamente impusesse a adopção das regras do CC ou quaisquer outras, os termos da referida constituição da obrigação tributária têm de ser apreciados à luz do constante em tal Código e do teor dos actos praticados.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

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

Lisboa, 26 de Novembro de 2008. - *Pimenta do Vale* (relator) - *Miranda de Pacheco* - *Jorge Lino*.

Acórdão de 26 de Novembro de 2008.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal não aduaneira. IVA. Falta de entrega de imposto.

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: 513/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: ARGICARGAS - Transportes do Centro, SA.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedente o recurso que Argicargas – Transportes do Centro, SA, melhor identificada nos autos, deduziu contra a decisão e aplicação de coima por contra-ordenação, dela veio interpor o presente recurso jurisdicional, formulando as seguintes conclusões:

1º 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.

2º A não entrega do IVA assim deduzido, implica a prática da infracção ao artº 114º n.º 1 do RGIT.

3º A douta sentença recorrida violou assim, e em consequência, as normas legais referidas nos nºs 1 e 2 que antecedem.

4º Razão pela qual deve ser revogada, e substituída por outra que mantenha a condenação da arguida.

A recorrida não contra-alegou.

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

A) No dia 28/10/2003, 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 PASSIVO INFRACTOR

(…)

Enquadramento: (artº 40º CIVA) MENSAL

(…)

Quadro 02 ELEMENTOS QUE CARACTERIZAM A INFRACÇÃO

1. Montante do imposto exigível (valor da autoliquidação): ……..….€ 8.961,42

2. Valor da prestação tributária entreguee créditos consumidos: ….....€

3. Valor da prestação tributária em falta (1-2):……...……...€ 8.961,42

4. Data de cumprimento da obrigação (data da apresentação da declaração periódica)..2003/10/10

5. Período a que respeita a infracção: ……..…….0205

6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: ……2002/07/10

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 10.10.2003, a recorrente apresentou a declaração periódica de IVA, referente ao mês de Maio de 2002, em que apurou o montante de IVA a entregar ao Estado de 8.961,42€, desacompanhada do respectivo meio de pagamento.

C) Por despacho de fls. 113 a 114, datado de 11.05.2007, a recorrente foi condenada por infracção ao disposto nos art. 26º, n.º 1 e 40º, n.º 1, alínea a) do CIVA, punível pelos art. 114.º, n.º 2 e 26º, n.º 4 do RGIT, na coima de 1.792,28€.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso foi apreciada e tratada no Acórdão desta Secção do STA de 28/5/08, in rec. n.º 279/08, que o Relator subscreveu, em que o recorrente é o mesmo e as mesmas as conclusões da sua motivação recurso, cuja douta fundamentação merece a nossa total concordância, pelo que limitar-nos-emos a acompanhar o que aí foi dito, com as necessárias adaptações, tendo em vista a interpretação e aplicação uniforme do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC)

Escreveu-se, então no referido aresto que "A arguida foi condenada na coima de € 1.792,28, pela prática de uma contra-ordenação fiscal que foi enquadrada nos arts. 26.º, n.º 1, e 40.º, n.º 1, alínea a), 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. 113 e 114).

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:

«Sucede que de acordo com o n. 3 do citado art. 114.º do RGIT e quando esteja em causa a obrigação legal de liquidar o imposto (como é o IVA), para efeitos do disposto nos seus n.ºs 1 e 2, apenas se considera prestação tributária aquela que haja sido recebida.

No caso dos autos, contudo, a recorrente alega que o IVA não entregue não foi por si recebido, sendo certo que inexiste nos autos qualquer prova desse recebimento que, de resto, constitui pressuposto legal da infracção, consubstanciada na falta de entrega do IVA juntamente com a declaração periódica correspondente e pela qual a recorrente vem punida».

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*». (() *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*, da Academia das Ciências de Lisboa, I Volume, página 1081.)

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. (() Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, página 189*)*

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. (() 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.)

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 (() 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), 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*». (() 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.)

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. (() 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.)

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".

4 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas, por o Ministério Público estar isento.

Lisboa, 26 de Novembro de 2008. – *Pimenta do Vale* (relator) – *Miranda de Pacheco – Jorge Lino.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2008.

Assunto:

Prazo. Modo de contagem. Caducidade do direito de liquidação. IVA.

Sumário:

I — O prazo de 4 anos, de caducidade do direito de liquidação, estabelecido no n.º 1 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, é de aplicação aos factos tributários ocorridos a partir de 1-1-1998 – por força do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 389/98, de 17-12, que aprovou a Lei Geral Tributária (entrada em vigor no dia 1-1-1999, nos termos do artigo 6.º deste Decreto-Lei n.º 389/98).

II — Depois da redacção do n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária pelo artigo 43.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30-12, o prazo, de 4 anos, em relação ao IVA, conta-se, não «a partir da data em que o facto tributário ocorreu», mas «a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto».

III — A procrastinação do início de contagem do prazo traduz a fixação de um "prazo mais longo", nos termos e para os efeitos do n.º 2 do artigo 297.º do Código Civil, pelo que se aplica ao prazo em curso o prazo mais longo, a contar pelo modo novo «desde o seu momento inicial».

IV — Como assim, não há produção da caducidade do direito de IVA «relativo ao período de Janeiro a Setembro de 1999», quando a notificação da respectiva liquidação haja tido lugar na data de 25-11-2003.

Processo n.º: 598/08-30.
Recorrente: João Lagos Sports – Gestão de Eventos, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 "João Lagos Sports, Gestão de Eventos, SA" vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a presente impugnação judicial.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

A) Após ter analisado a sentença proferida pelo tribunal a quo conforma-se a ora Recorrente com o entendimento sufragado pelo referido órgão jurisdicional concernente ao preenchimento do conceito de prestação de serviços previsto no artigo 4.º do CIVA, pelo que do mesmo não irá interpor recurso, não versando as presentes alegações sobre tal matéria;

B) Não obstante, discorda a ora Recorrente do sentido decisório perfilhado pelo tribunal *a quo* respeitante à aplicação do disposto no artigo 45.º, n.º 4, da LGT, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, por força do preceituado no artigo 297.º, n.º 2, do CC, e, por conseguinte, no concernente à caducidade do direito à liquidação do imposto e ao pagamento de juros indemnizatórios, com fundamento em erro imputável aos serviços da Administração Tributária, previsto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT, rejeitando a argumentação jurídica aduzida no âmbito da sentença objecto dos presentes autos;

C) Em concreto, entende a ora Recorrente que o sentido decisório perfilhado pelo tribunal *a quo* deriva de uma errónea interpretação e aplicação dos artigos 297.º, n.º 2, do CC e 12.º, n.º 1, da LGT, redundando, em última instância, na violação dos princípios constitucionais da legalidade tributária, da não retroactividade da lei fiscal e do Estado de Direito Democrático, respectivamente plasmados nos artigos 103.º, n.os 2 e 3, e 2.º da CRP, e, por conseguinte, padece de erro de julgamento e, desse modo, enfermam as liquidações de imposto e juros compensatórios impugnadas de manifesta ilegalidade;

D) A matéria objecto dos presentes autos, contrariamente ao disposto no artigo 297.º, n.º 2, do CC, não configura uma situação de sucessão temporal de normas em matéria de fixação de prazos, não pressupondo o alargamento superveniente dos prazos legalmente fixados, porquanto: i.) o artigo 45.º, n.º 4, da LGT não procede à fixação de qualquer prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos, matéria que consta antes do n.º 1 do mesmo artigo; ii.) o artigo 45.º, n.º 4, da LGT regula, ao invés, as regras de contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos, mais precisamente o momento temporalmente relevante para o início do seu cômputo;

E) Em consequência, não se mostra aplicável ao presente caso o artigo 45.º, n.º 4, da LGT, na redacção decorrente da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, por força do disposto no artigo 297.º, n.º 2, do CC, na medida em que aquele preceito tão-somente regula o início da vigência do prazo do direito à liquidação de tributos, enquanto este preceito pressupõe a fixação superveniente - por via legal - de um novo prazo, de carácter mais alargado que o anterior;

F) Versando o artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, de acordo com a sua epígrafe, sobre «prazos de prescrição e caducidade», e mandando tão-somente aplicar às situações de prescrição - e já não às situações de caducidade - o disposto no artigo 297.º do CC, o legislador pretendeu afastar do âmbito de aplicação deste preceito a contagem dos prazos de caducidade do direito à liquidação dos tributos;

G) Por força do disposto no artigo 12.º, n.º 1, da LGT, o artigo 45.º, n.º 4, da LGT, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, não é aplicável aos presentes autos, uma vez que os factos tributários acima referidos ocorreram em datas anteriores (entre 27 de Janeiro e 24 de Setembro de 1999) ao momento da sua entrada em vigor (1 de Janeiro de 2003);

H) A redacção do artigo 45.º, n.º 4, da LGT introduzida pela Lei n.º 32- B/2002, de 30 de Dezembro possui carácter inovador - por contraposição ao carácter não inovador, por exemplo, das leis interpretativas, decorrente do disposto no artigo 13.º, n.º 1, do CC -, valendo, em consequência, tão-somente para o futuro;

I) Por força das regras de sucessão legislativa complementar previstas no artigo 2.º da LGT, mostra-se inadmissível aplicar ao presente caso o artigo 297.º, n.º 2, do CC, na medida em que da interpretação conjugada do normativo ínsito nos artigos 12.º, n.º 1 e 45.º, n.º 4, da LGT resulta inequivocamente ser a redacção originária deste último artigo a aplicável no âmbito dos presentes autos;

J) Estipulando o artigo 2.º da LGT normas de aplicação sucessiva, e ficando a presente situação resolvida mediante a aplicação conjugada dos artigos 12.º, n.º 1 e 45.º, n.º 4, da LGT, carecia o tribunal

a quo de base legal para recorrer às regras do CC, mormente ao disposto no seu artigo 297.º, n.º 2. Pois, a sua correcta aplicação pelo tribunal *a quo* pressuporia a ocorrência de um vazio jurídico não resolúvel através da aplicação sucessiva da legislação elencada no referido artigo 2.º da LGT. O que manifestamente, e conforme ficou demonstrado, não aconteceu;

L) Por outro lado, a caducidade do direito à liquidação do imposto, prevista no artigo 45.º, n.º 1, da LGT, está dependente da ocorrência de um facto futuro e certo, correspondente à passagem do prazo de quatro anos legalmente estipulado no referido artigo;

M) Uma vez expirado o prazo - in casu, de quatro anos - legalmente estipulado, o poder tributário da Administração Tributária em matéria de liquidação de um dado tributo esgota-se, ficando os seus serviços impedidos de notificar o contribuinte de quaisquer actos tributários atinentes à mesma;

N) Perante o exposto, o sujeito passivo vê a sua situação tributária estabilizar, deixando, em última instância, de ser devedor de quaisquer montantes de imposto que ainda pudessem ser devidos. Na verdade, o contribuinte vê a sua situação tributária cristalizar na ordem jurídica, extinguindo-se o poder de actuação da Administração Tributária;

O) Não obstante o exposto, a plena aplicação da figura da caducidade e, por essa via, a salvaguarda do princípio da segurança jurídica que lhe está inerente, pressupõe que a formação jurídica reguladora das suas regras de funcionamento, designadamente a referente à contagem do seu prazo, se encontre pré-definida e não sofra mutações penalizadoras no decurso do seu cômputo;

P) Sendo certo que, a estabilidade do direito, enquanto expressão da segurança jurídica, além de determinar uma certa contenção no esforço de transformação social e na adopção de soluções repentinas ou de constantes mudanças dos critérios e soluções legais, envolve igualmente um problema em torno da dimensão temporal da projecção dos efeitos das novas normas: a segurança do direito, segundo a perspectiva da sua estabilidade, impõe a irretroactividade das normas jurídicas, pelo menos de todas aquelas que impõem sacrifícios ou proíbem comportamentos;

Q) No presente caso, a aplicação do artigo 45.º, n.º 4, da LGT, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, na medida em que pressupõe a alteração das regras de contagem do prazo de caducidade que se encontrava em curso, constitui uma fonte de insegurança na esfera jurídica da ora Recorrente, agravada pelo facto da aplicação das novas regras pressupor o protelar no tempo do término do referido prazo de caducidade;

R) Acresce que, a sua aplicação possui carácter retroactivo, uma vez que nos momentos de ocorrência dos factos tributários em referência a referida redacção do artigo 45.º, n.º 4, da LGT não vigorava na ordem jurídica;

S) Nestes termos, a aplicação do artigo 45.º, n.º 4, da LGT, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro mostra-se inadmissível, consubstanciando uma violação dos princípios constitucionais da legalidade tributária, da não retroactividade da lei fiscal e do Estado de Direito Democrático, respectivamente plasmados nos artigos 103.º, n.os 2 e 3, e 2.º da CRP, padecendo, em consequência, o sentido decisório perfilhado pelo tribunal *a quo* de erro de julgamento;

T) Uma vez revogada por esse Douto Tribunal a sentença proferida pelo tribunal *a quo* e, consequentemente, anulada a liquidação adicional de imposto objecto da impugnação judicial acima identificada, não poderá deixar de ser reconhecida a nulidade das correspectivas liquidações adicionais de juros compensatórios, nos termos do artigo 133.º, n.º 2, alínea i), do CPA;

U) Perante o exposto, requer-se ainda a esse Douto Tribunal o reconhecimento do erro imputável aos serviços da Administração Tributária, o reembolso dos montantes indevidamente pagos e a satisfação do direito da ora Recorrente ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal de 4% ao ano, computados sobre o montante global a restituir e contabilizados desde a data do seu pagamento indevido até à emissão da respectiva nota de crédito, em conformidade com o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT, 61.º, n.º 3, do CPPT, e na Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

Nestes termos e nos demais de Direito que V. Ex.as doutamente suprirão, requer-se a esse Douto Tribunal que proceda à prolação de Acórdão que revogue a sentença proferida pelo tribunal *a quo*, julgando totalmente procedente o presente recurso e, em consequência:

i) Anule a liquidação adicional de IVA n.º 03349723, de 18 de Novembro de 2003, referente ao ano de 1999, no montante de EUR 273.102,08, com fundamento na caducidade da liquidação do imposto decorrente da redacção originária do artigo 45.º, n.º 4, da LGT, nos termos do artigo 135.º do CPA, sob pena de violação do artigo 12.º, n.º 1, da LGT e dos princípios constitucionais da legalidade tributária, da não retroactivadade da lei fiscal e do estado de direito democrático plasmados nos artigos 103.º, n.os 2 e 3, e 2.º da CRP;

ii) Na medida da procedência do pedido *supra* formulado, declare a nulidade das liquidações adicionais de juros compensatórios 03349716, 03349717, 03349718, 03349719, 03349720, 03349721 e 03349722, de 18 de Novembro de 2003, referentes ao ano de 1999, respectivamente nos montantes de EUR 27.947,52, EUR 1.094,97, EUR 28.893,07, EUR 8.426,15, EUR 11.348,48, EUR 495,01 e EUR 2.842,90, nos termos do artigo 133.º, n.º 2, alínea i), do CPA;

iii) Na medida da procedência dos pedidos *supra* formulados, declare o erro imputável aos serviços da Administração Tributária na prolação das liquidações adicionais de imposto e juros compensatórios impugnadas e, concomitantemente, condene aquela ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

A questão objecto do presente recurso consiste em saber qual a redacção do artº 45º n.º 4 da Lei Geral Tributária aplicável ao caso em apreço: se a redacção originária se a redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro.

Alega a recorrente que no presente caso, a aplicação do artigo 45º, n.º 4, da LGT, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, na medida em que pressupõe a alteração das regras de contagem do prazo de caducidade que se encontrava em curso, constitui uma fonte de insegurança na sua esfera jurídica, agravada pelo facto da aplicação das novas regras pressupor o protelar no tempo do término do referido prazo de caducidade.

E que, a sua aplicação possui carácter retroactivo, uma vez que nos momentos de ocorrência dos factos tributários em referência a referida redacção do artigo 45.º, n.º 4, da LGT não vigorava na ordem jurídica.

Conclui sustentando que a aplicação do artigo 45.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro mostra-se inadmissível, consubstanciando uma violação dos princípios constitucionais da legalidade tributária, da não retroactividade da lei fiscal e do Estado de Direito Democrático, respectivamente plasmados nos artigos 103º, ns.º 2 e 3, e 2.º da Constituição da República.

Afigura-se-nos que carece de razão.

O artigo 43º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro veio dar nova redacção ao artigo 45º nº4 da LGT, dispondo o mesmo que: "O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto em imposto sobre o valor acrescentado, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que verificou a exigibilidade do imposto".

A Lei n 32-B/2002, de 30 de Dezembro entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2003.

Dispunha a anterior redacção daquele normativo que o prazo de caducidade se conta, 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.

Trata-se pois de um problema de alteração de prazos, nomeadamente do início do prazo de caducidade, já que como é sabido, o IVA é um imposto de obrigação única – vide neste sentido o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-05-2003, recurso n.º 65/02.

À situação sub judice será assim aplicável o disposto no artº 297º, n.º 2 do Código Civil que dispõe que «a lei que fixar um prazo mais longo é igualmente aplicável aos prazos que já estejam em curso, mas computar-se-á neles todo o tempo decorrido desde o seu momento inicial».

Como ensina Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador pág. 243 «achando-se uma situação jurídica em curso de constituição, passa o respectivo processo constitutivo a ficar imediatamente subordinado à lei nova», e isto porque «<u>é na vigência desta que a constituição (ou seja, o facto constitutivo 'completo') se vem, verificar</u>».

Não se verifica pois, como demonstra aquele autor, qualquer retroactividade já que é na vigência da lei nova que se vem a verificar o facto constitutivo, ou seja, o decurso e o termo do prazo de caducidade (mesmo computado segundo o anterior regime).

De resto a norma do artº 297, n.º 2 está de acordo com as regras gerais de aplicação da lei no tempo, prevendo a hipótese especial de alteração de prazos como decorre da sua epígrafe, não prevista na LGT.

Daí que se entenda que nada impede a sua aplicação subsidiária à luz do artº 2º da Lei Geral Tributária.

Ora à data da entrada em vigor da referida Lei 32-B/2002 ainda não se tinha esgotado, face à redacção inicial do art. 45º, n.º 4, da LGT, o prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA dos meses de Janeiro a Setembro de 1997 de 1999, pelo que será aplicável no cômputo de tal prazo, nos termos do artº 297º, n.º 2 do Código Civil, a lei nova, como bem se decidiu na decisão recorrida.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, devendo ser confirmado o julgado recorrido.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Para se ter decidido pela improcedência da impugnação judicial, a sentença recorrida estribou-se, além do mais, em que «todos os montantes recebidos (…) são onerosos»; que, «assim sendo, estão sujeitos a IVA»; e que, «sendo as liquidações correctas, não há que declarar que houve qualquer culpa dos serviços na efectivação das mesmas». E foi, nos seus próprios termos, «por tudo quanto vem de ser exposto» que a sentença recorrida julgou «os presentes autos de impugnação deduzidos por João Lagos Sports - Gestão de Eventos, S.A., não provados e improcedentes». E o que é certo é que, como se vê das conclusões da alegação do recurso, a impugnante, ora recorrente, não põe em causa a sentença

recorrida quanto ao fundamento, que a mesma também apresenta, de que «todos os montantes recebidos (…) são onerosos»; e que, «assim sendo, estão sujeitos a IVA»; e que «sendo as liquidações correctas, não há que declarar que houve qualquer culpa dos serviços na efectivação das mesmas». Ao contrário: «conforma-se a ora Recorrente com o entendimento sufragado pelo referido órgão jurisdicional concernente ao preenchimento do conceito de prestação de serviços previsto no artigo 4.º do CIVA, pelo que do mesmo não irá interpor recurso, não versando as presentes alegações sobre tal matéria» [conclusão A) do presente recurso]. Assim, a questões – de que «todos os montantes recebidos (…) são onerosos» e que «estão sujeitos a IVA», e que, «sendo as liquidações correctas, não há que declarar que houve qualquer culpa dos serviços na efectivação das mesmas» – não podem ser conhecidas no presente recurso, uma vez que, apesar de terem sido objecto de julgamento na sentença recorrida, as mesmas questões não se encontram incluídas (bem ao invés) nas conclusões da alegação de recurso da ora recorrente. E, então, em face da não impugnação de fundamentos em que a sentença recorrida também se suporta, essas questões devem ser consideradas terminantemente julgadas no Tribunal *a quo*.

Diga-se também que o pedido formulado na presente impugnação judicial inclui «a anulação das liquidações de imposto e de juros compensatórios *supra* identificados, por vício de violação de lei, já que a situação fáctica apresentada não é subsumível a uma *prestação de serviços* nos termos do Código do IVA» – pelo que a sentença ora em crise, de improcedência da impugnação judicial, abrange tanto a impugnação da liquidação de imposto quanto a liquidação dos correspondentes juros compensatórios.

Aliás, quer a «nulidade das liquidações adicionais de juros compensatórios», quer o «pagamento de juros indemnizatórios» [cf. ii) e iii)] só vem aduzidos nas conclusões da alegação do presente recurso, «na medida da procedência do pedido supra formulado» [que é o pedido de anulação da liquidação, por caducidade, formulado em i)].

Como assim, em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a única questão que aqui se coloca – ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra em caso de resposta negativa a esta – é a de saber se se verifica a caducidade do direito de liquidar em relação à liquidação em causa: «a liquidação adicional de IVA n.º 03349723, de 18 de Novembro de 2003, referente ao ano de 1999».

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

1. A impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização ao exercício de 1999, por parte dos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, que deu origem às liquidações de IVA n.º 03349723, e de Juros Compensatórios n.ºs 03349716, 03349717, 03349718, 03349719, 03349720, 03349721. 03349722 - Doc. fls. 128 e ss do PAT e 47 a 62 dos autos.

2. As liquidações em causa foram notificadas à impugnante em 25/11/2003 - Doc. fls. 47 a 62 dos autos e 119 a 125 do PAT.

3. As liquidações em causa decorrem do facto de a Administração Tributária ter considerado que os subsídios contabilizados pela impugnante na conta 741 - Subsídios à Exploração - Do Estado e Outras Entidades Públicas, correspondiam a prestações de serviços enquadráveis no art. 4º do CIVA - Doc. fls. 128 e ss do PAT.

4. Dos contratos subjacentes a estes subsídios constam obrigações para a impugnante (Fls. 153 a 175 e 191 a 194 dos autos):

A) Para com a Região de Turismo do Algarve, consta na Clausula 7 que:

"1. Todos os contactos com a comunicação social, nomeadamente, conferências de imprensa, press-releases, brochuras e outros suportes de comunicação terão que obrigatoriamente conter menção explícita de que se trata de uma prova patrocinada pela RTA.

2. Todos os veículos publicitários terão que ser apreciados pela RTA e este organismo terá que estar presente em todas as conferências de imprensa. - Doc. fls. 157.

B) Para com o Governo Regional da Madeira, consta na clausula 4ª que se compromete a:

"a) realizar os torneios anuais, designados Madeira Open (...)

b) assegurar a cobertura do torneio pelos meios de comunicação nacionais e estrangeiros, em especial a televisão, produzindo e difundindo um resumo para a televisão dos momentos mais importantes de cada Open, com cerca de 50 segundos de duração" - Doc. fls. 161.

C) Para com a Junta de Turismo da Costa do Estoril, constam na cláusula 7ª as seguintes obrigações:

"Manter no título das provas a designação de "Estoril"; Assegurar no mínimo 2 (dois) painéis publicitários alusivos à Costa do Estoril ou à Junta de Turismo da Costa do Estoril no court central;

Garantir o logótipo da JTCE em algum do material promocional;

Garantir a difusão televisiva nacional das provas desportivas e cobertura de imprensa nacional e internacional; Convidar jornalistas estrangeiros da especialidade durante a realização dos eventos para a respectiva cobertura mediática internacional." - Doc. fls. 169

D) Para com a Junta de Turismo da Costa do Estoril, constam na cláusula 7ª as seguintes obrigações:

A JTCE "tem direito a colocar, no mínimo 9 placards com a marca Costa do Estoril ao longo do percurso, em locais do campo com boa visibilidade televisiva, para promover a Costa do Estoril;"

E ainda a obrigação de referenciar o apoio da JTCE "em todos os meios impressos e escritos utilizados na divulgação do "Estoril Open" - Doc. fls. 174.

E) Para com o ICEP:

"Participação de representantes do ICEP na entrega dos prémios

Integração de individualidades do ICEP na Comissão de Honra

1 camarote de 6 lugares no court central

4 painéis de campo cm logo de Portugal no court central

30 convites de 2ª a 6 feira

15 convites de Sábado a Domingo

referência no painel dos patrocinadores" - Doc. fls. 191

Utilização das seguintes contrapartidas:

"stand de 18 m^2 na Aldeia das Tendas"

"Espaço no Catálogo Oficial da Prova para 1 inserção publicitária e mensagem do Presidente do ICEP"

"Aposição do logótipo de Portugal no Quadro de Resultados, Painel de Imprensa e no material gráfico da prova" - Doc. fls. 192.

5. A impugnante apresentou garantia bancária no montante de € 464.730,01 no Serviço de Finanças de Lisboa - 7 para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal n.º 3239200401, referente à divida em causa nos autos. - Doc. fls. 111 do PAT.

2.2 A impugnação dos actos tributários poderá ter por fundamento qualquer ilegalidade, mormente a incompetência, vício de forma, e inexistência dos factos tributários. Por isso, integra também ilegalidade, fundamento de impugnação judicial, a caducidade do direito à liquidação, ou seja, o facto de esta haver sido efectuada para além do prazo legal previsto para o efeito.

Por outro lado, a liquidação (ou a correcção dela), como acto de eficácia externa que é, tem que ser notificada aos interessados, mediante uma comunicação oficial e formal, «na forma prevista na lei», de acordo com a imposição do n.º 3 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa, e essa falta tem como consequência legal a sua ineficácia – cf. Gomes Canotilho, e Vital Moreira, na *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 1993, 3.ª edição revista, em anotação IV. ao artigo 268.º.

Aliás, o n.º 1 do artigo 64.º do Código de Processo Tributário – em concretização deste imperativo constitucional – preceitua 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.

De resto, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes, o n.º 1 do artigo 65.º do Código de Processo Tributário impõe que as notificações sejam feitas por carta registada com aviso de recepção – quando não por mandado pessoal (cf. o n.º 4 deste artigo 65.º). Os «actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes» são, desde logo, actos tributários como a correcção ou a fixação da matéria colectável, e a liquidação de impostos – cf. Alfredo de Sousa, e Silva Paixão, no *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*, 1998, em anotação 4. ao artigo 65.º.

Portanto – segundo entendemos – a liquidação adicional de IVA, por exemplo, terá de ser notificada ao contribuinte (quando não pessoalmente através de mandado), ao menos por meio de carta registada com aviso de recepção. E, havendo aviso de recepção – reza o n.º 3 do artigo 66.º do Código de Processo Tributário –, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado pelo destinatário ou por pessoa que o possa fazer nos termos do regulamento dos serviços postais.

Nos termos do n.º 1 do artigo 33.º do Código de Processo Tributário (entrado em vigor em 1 de Julho de 1991, segundo o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, que aprovou este Código), «o direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca, se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário ou, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.»

No dia 1 de Janeiro de 1999 entrou em vigor a Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 389/98, de 17 de Dezembro – cf. artigo 6.º deste Decreto-Lei.

O artigo 45.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária veio estabelecer 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*».

E «*O novo prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos aplica-se aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998*», por força do n.º 5 do artigo 5.º do dito Decreto-Lei n.º 389/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária.

Segundo o n.º 4 do citado artigo 45.º da Lei Geral Tributária, «*O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu*».

Conforme é jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo (cf., a este respeito, por todos, o acórdão do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-5-2003, proferido no recurso n.º 65/02; e também os acórdãos desta Secção, de 17-1-2007, e de 7-3-2007, proferidos nos

recursos n.º 963/06, e n.º 1018/06), o IVA, para o efeito de caducidade do direito de liquidação, deve ser qualificado como imposto de obrigação única, e não como imposto periódico, pois que incide sobre factos tributários de carácter instantâneo, reportando-se a cada um dos actos concretos praticados, não relevando, para tal qualificação, que o sujeito passivo exerça continuada ou só ocasionalmente a respectiva actividade.

O que é certo, porém, é que, após a redacção dada ao n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária pelo artigo 43.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2003), aquele prazo de caducidade de quatro anos conta-se «*a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou (...) a exigibilidade do imposto (...)*».

Assim, o termo inicial do prazo (de 4 anos) extintivo do direito da Administração Fiscal à liquidação do IVA – que, à luz do n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, na sua redacção originária, se fixava «*a partir da data em que o facto tributário ocorreu*» –, passou a ser fixado «*a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto*», após a redacção dada ao n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária pelo artigo 43.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro.

Ora, esta alteração, protelação ou delonga do termo inicial de contagem do prazo de caducidade do direito de liquidação de imposto traduz-se objectivamente em uma alteração desse prazo para "mais longo" – cf., situação análoga, em Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, I vol., p. 556, nota 3.

Sob a epígrafe "Alteração de prazos", o artigo 297.º do Código Civil, preceitua, no seu n.º 2, que «*A lei que fixar um prazo mais longo é igualmente aplicável aos prazos que já estejam em curso, mas computar-se-á neles todo o tempo decorrido desde o seu momento inicial*».

O artigo 297.º do Código Civil resolve, assim, um problema de sucessão de leis no tempo. Quando a lei nova altera o momento, o *dies a quo* um prazo se começa a contar, se esse momento é dilatado ou ampliado, deve aplicar-se a regra do n.º 2 do artigo 297.º do Código Civil: a lei nova aplica-se imediatamente aos prazos em curso, computando-se no novo prazo todo o tempo decorrido desde o termo inicial segundo a lei nova.

Com efeito, tendo o decurso global do prazo o valor de um facto constitutivo (ou extintivo) de um direito ou situação jurídica, se tal prazo ainda se encontrava em curso no momento de início de vigência da lei nova, é porque tal situação jurídica ainda não se encontrava constituída (ou extinta) neste momento. Logo, cabe à lei nova a competência para determinar os requisitos da constituição da mesma situação jurídica. Achando-se uma situação jurídica em curso de constituição, passa o respectivo processo constitutivo a ficar imediatamente subordinado à lei nova» – cf. Baptista Machado, *in Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1983, págs. 242/243.

Não se trata de aplicação retroactiva da lei, mas de simples aplicação do princípio geral em matéria da aplicação da lei no tempo, de que a lei vale para o futuro.

2.3 No caso *sub judicio*, «o IVA em causa nos autos é relativo ao período de Janeiro a Setembro de 1999» e «as liquidações em causa foram notificadas à impugnante em 25/11/2003» – consoante consta da sentença recorrida.

À data de entrada em vigor da redacção dada ao n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária pelo artigo 43.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para o ano de 2003) – em que o prazo de caducidade de quatro anos se conta «*a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto*» – ainda estava em curso, pois que não se tinha completado, o prazo de quatro anos sobre Janeiro de 1999, contado à luz do n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, na sua redacção originária, «*a partir da data em que o facto tributário ocorreu*».

Como assim – e porque a nova redacção do n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, pela procrastinação do início da sua contagem («*a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto*»), contempla um prazo mais longo que o anterior ainda em curso na situação em causa –, a "lei nova" é aplicável ao caso, computando-se «*todo o tempo decorrido desde o seu momento inicial*», nos termos do n.º 2 do artigo 297.º do Código Civil.

E, então, é bem certo que, desde 1 de Janeiro de 2000 (*início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto*) até 25-11-2003 (data da notificação das liquidações em causa) não se completaram os quatro anos de caducidade do direito de liquidar IVA.

Pelo que – tendo considerado que, «atento o facto de que o IVA em causa nos autos é relativo ao período de Janeiro a Setembro de 1999», «não havia ocorrido a caducidade do direito à liquidação em 25/11/2003, data da respectiva notificação» –, goza de acerto a sentença recorrida, a qual, fazendo correcta aplicação do princípio geral em matéria da aplicação da lei no tempo, de que a lei vale para o futuro, não faz aplicação retroactiva da lei, nem afronta os princípios constitucionais «da legalidade tributária, da não retroactividade da lei fiscal e do Estado de Direito Democrático», apontados pela ora recorrente na conclusão C) do presente recurso.

Estamos deste modo a dizer, em resposta ao *thema decidendum*, que não se verifica a caducidade do direito de liquidar em relação à liquidação em causa: «a liquidação adicional de IVA n.º 03349723, de 18 de Novembro de 2003, referente ao ano de 1999».

Assim, havemos de concordar, em súmula, que o *prazo de 4 anos, de caducidade do direito de liquidação*, estabelecido no n.º 1 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, é de *aplicação aos factos tributários ocorridos a partir de 1-1-1998* – por força do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 389/98, de 17-12, que aprovou a Lei Geral Tributária (entrada em vigor no dia 1-1-1999, nos termos do artigo 6.º deste Decreto-Lei n.º 389/98).

Depois da redacção do n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária pelo artigo 43.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30-12, o prazo, de 4 anos, em relação ao *IVA*, conta-se, não «*a partir da data em que o facto tributário ocorreu*», mas «*a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto*».

A procrastinação do início de contagem do prazo traduz a *fixação de um "prazo mais longo"*, nos termos e para os efeitos do n.º 2 do artigo 297.º do Código Civil, pelo que se aplica ao prazo em curso o prazo mais longo, a contar pelo modo novo «*desde o seu momento inicial*».

Como assim, não há *produção da caducidade do direito* de IVA «relativo ao período de Janeiro a Setembro de 1999», quando a *notificação* da respectiva *liquidação* haja tido lugar na data de 25-11-2003.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 26 de Novembro de 2008. – *Jorge Lino* (relator) – *Brandão de Pinho – Pimenta do Vale.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2008.

Assunto:

IRC. Região Autónoma da Madeira. Estabelecimento estável. Redução de taxa.

Sumário:

I — A taxa regional reduzida de 22,5% sobre o IRC é aplicável aos sujeitos passivos que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira, de harmonia com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º do DLR n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro (redacção do DLR n.º 30/2001/M, de 31 de Dezembro).

II — O conceito de estabelecimento estável para efeito dessa redução de taxa abrange instalações, onde seja exercida efectiva actividade económica, dos sujeitos passivos residentes ou não no território nacional, sob pena de violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP).

Processo n.º 666/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Construtora do Tâmega, SA.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- A Fazenda Pública vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que julgou procedente a impugnação deduzida por "Construtora do Tâmega, SA" e anulou a liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 2005, juros compensatórios e juros moratórios, no montante global de 53.846,50 euros, por entender que, aos rendimentos imputáveis às instalações da impugnante na Região Autónoma da Madeira era aplicável a taxa regional reduzida, de 22,5%, por constituírem receita daquela região, formulando as seguintes conclusões:

A. A liquidação efectuada não padece de qualquer ilegalidade,

B. Na verdade limitou-se a corrigir uma liquidação que não se encontrava de acordo com o estipulado no Decreto Legislativo Regional, nº. 2/2001/M, de 20/02, aplicando a taxa nacional de 25%, já que a impugnante tem sede no Continente, do Território Português.

C. Não tendo a impugnante sede na Região Autónoma da Madeira, não lhe é aplicável a taxa reduzida, de 22,5, já que esta é reservada apenas aos seus residentes, ou a quem tendo estabelecimento estável na Região, o tenha apenas nessa Região.

D. A taxa reduzida é apenas aplicável aos rendimentos dos sujeitos passivos residentes na Região Autónoma da Madeira, tal como definidos na alínea a) do artº. 13º. da Lei nº. 13/98 de 24 de Fevereiro.

E. Foi a Assembleia Legislativa Regional que assim determinou, visando apenas abranger os seus residentes (aqui incluindo a sede das pessoas colectivas).

F. Quando os sujeitos passivos têm residência (ou sede) no Continente, e instalações na RAM, é-lhes aplicável a taxa geral de 25%, inclusive aos rendimentos obtidos naquela Região, muito embora aquele imposto continue a ser receita da Região.

G. Tal medida estrutural, visou apenas compensar os seus residentes dos custos da insularidade.

H. Esta medida beneficia também a RAM, arrecadando um maior imposto sobre os rendimentos imputáveis à Região auferidos por não residentes.

I. A lei ao referir estabelecimento estável, refere-se apenas a estabelecimento estável de entidades estrangeiras, com sede fora do Território Nacional.

J. Para as instalações sem personalidade jurídica própria de entidades com sede em território português reserva a designação de sucursais, delegações, agências escritórios etc.

K. A douta sentença ao assim não considerar, violou as disposições do D.L. Regional nº. 2/2001/M, de 20/02, com as alterações introduzidas pelo D.L. Regional nº. 29-A/2001/M, de 20/12, e D.L. Regional nº. 30-A/2003/M, de 31/12, bem como a alínea a) do artº. 13º da Lei 13/98, de 24/02, pelo que deve ser revogada.

2- A recorrida "Construtora do Tâmega, SA" contra alegou nos termos que constam de fls. 74 e seguintes, concluindo do seguinte modo:

A. Ao contrário do que pugna a Fazenda Pública e como resulta da lei, o presente recurso tem efeito suspensivo.

B. Como resulta da douta sentença proferida pelo Tribunal *a quo* e ao contrário do que entende a Administração Fiscal, a taxa de IRC em vigor na Região Autónoma da Madeira no exercício de 2005 é aplicável aos sujeitos passivos que tenham sede no Continente e um estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira, relativamente aos rendimentos obtidos nessa Região Autónoma, determinados nos termos do artigo 13.º da Lei de Finanças das Regiões Autónomas (Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro).

C. Este entendimento resulta da aplicação do regime legal em vigor à época dos factos, em especial, do artigo 227º, n.º 1, alínea i), da Constituição, dos artigos 13º e 32º da Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro (Lei de Finanças das Regiões Autónomas que possui valor reforçado) e do artigo 2º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro (com as alterações introduzidas pelo Decreto Legislativo Regional n.º 30/A/2003/M, de 31 de Dezembro).

D. Qualquer outro entendimento, designadamente o entendimento de que a taxa de IRC prevista no artigo 2º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro de 2001, (com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 30-A/2003/M) aplica-se apenas às pessoas colectivas residentes na Madeira e a não-residentes em território português com estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira padece de ilegalidade por violação do número 2 do artigo 2º do mencionado Decreto Legislativo Regional em articulação com o artigo 13º, n.º 1, alíneas a) e b), da Lei de Finanças das Regiões Autónomas (lei do valor reforçado) e inconstitucionalidade por violação do principio da igualdade inscrito no artigo 13º da CRP por tratar de forma diferente estabelecimentos estáveis de entidades não residentes localizadas na Madeira relativamente a estabelecimentos estáveis de entidades residentes aí também localizadas sem justificação para tal, vícios estes que se deixam aqui expressamente arguidos.

E. Ao contrário do que conclui a Fazenda Pública o conceito de estabelecimento estável não se refere apenas a estabelecimentos estáveis de entidades estrangeiras com sede fora do território nacional.

F. Isso mesmo é confirmado pela origem do conceito e pelo uso que dele foi feito ao longo do tempo como é referido nos artigos 24.º e 25.º destas alegações.

G. Embora se reconheça que se trata de um conceito que tem um campo de aplicação privilegiado no seio do Direito Fiscal Internacional, tal não significa que o referido conceito tenha a sua aplicação exclusiva no âmbito do Direito Fiscal Internacional.

H. A conclusão anterior é demonstrada desde logo pela definição de estabelecimento estável constante do número 1 do artigo 5.º do CIRC, mas também pelo regime da derrama consagrado na Lei das Finanças Locais, pelo regime das finanças locais e pelo regime do benefício fiscal às zonas francas da Madeira e Santa Maria, como ficou mais detalhadamente demonstrado nos artigos 26.º a 29.º destas alegações.

I. A decisão recorrida não merece qualquer censura ao ter anulado a liquidação de imposto efectuada, mas também a liquidação de juros compensatórios e moratórios, seja porque mesmo que se entendesse que o imposto era devido - o que só por hipótese académica se admite e sem conceder - não se poderia assacar qualquer culpa à ora Recorrida pois as divergências interpretativas não são susceptíveis de fundar um juízo de culpa necessário para fundamentar a liquidação de juros compensatórios.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

Recorrente: Fazenda Pública

Objecto do recurso: sentença declaratória da procedência da impugnação judicial deduzida contra liquidação adicional de IRC (exercício de 2005) e respectivos juros moratórios e compensatórios, no montante global de € 53.846,50.

FUNDAMENTAÇÃO

1. O Decreto Legislativo Regional n.º 3/2001/M, 22 Fevereiro tem por objecto a definição do regime de redução da taxa geral de IRC, para vigorar na RAM (art. 1º)

Os benefícios fiscais nele consagrados visam «fomentar o investimento produtivo na Região Autónoma da Madeira» e constituem «um novo passo no caminho da adaptação do sistema fiscal nacional, continuando a favorecer o investimento produtivo e contribuindo para a correcção das assimetrias de distribuição de rendimento resultantes da insularidade e para a melhoria das condições de vida dos seus residentes» (preâmbulo do diploma)

A taxa reduzida é aplicável aos sujeitos passivos e IRC que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na RAM (art. 2º n.º 2)

«Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola» (art. 5º n.º 1 CIRC).

A amplitude do conceito revela, inequivocamente, que ele não se refere apenas a estabelecimentos estáveis de entidades estrangeiras com sede fora do território nacional (conclusão E. das alegações da recorrida; desenvolvimento nos artigos 24º/29º do texto das alegações).

2. A interpretação da recorrente segundo a qual a expressão estabelecimento estável (art. 2º n.º 2 Decreto Legislativo Regional n.º 3/2001/M, 22 Fevereiro) se refere apenas a sujeitos passivos não residentes em território português viola o princípio constitucional da igualdade (art. 123º CRP) na medida em que, sem fundamento material bastante, trata de forma diferente estabelecimentos estáveis de entidades residentes e entidades não residentes, em flagrante perversão dos objectivos políticos do benefício fiscal, expressos no preâmbulo do diploma

3. O sujeito passivo deve beneficiar da redução da taxa geral de IRC na medida em que, embora com sede no continente, tem instalações desde 1996 na RAM, onde realizou em 2005 actividades que geraram 41% do seu volume global de negócios.

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:

- A impugnante é uma sociedade anónima que se dedica à construção civil e obras públicas.
- Tem sede em Amarante.
- Desde 1996 que tem instalações na Região Autónoma da Madeira, sita na P.I.Z.O.- Lote E2, Concelho de Câmara de Lobos, Funchal.
- As liquidações de IRC do ano de 2005, juros compensatórios e juros moratórios n.º 2006 2310374883, n.º 20061960741 e n.º 20061960742, no montante de 53.846,50 euros, foram determinadas, por correcção à declaração de rendimentos sujeitos a IRC da impugnante.
- Consistiram na alteração da taxa aplicada à respectiva matéria colectável.
- Relativamente ao ano de 2005 a impugnante autoliquidou IRC pela taxa de 22,5%, vigente na Região por força do DLR n.º 2/2001/M, na parte da matéria colectável respeitante à actividade económica exercida na RAM.
- A Administração Fiscal entendeu que deveria ser aplicada a taxa de 25%, a todos os rendimentos da impugnante, incluindo os auferidos na Região Autónoma da Madeira.

5.1. Como questão prévia da sua alegação de recurso a recorrente Fazenda Nacional vem insurgir-se contra a fixação de efeito meramente devolutivo ao recurso interposto.

Para tanto, defende que ao recurso deveria ser "atribuído efeito suspensivo da decisão recorrida, aplicando-se a regra geral subsidiária do artigo 740.º, n.º 1 do CPC, face ao eventual prejuízo que o não deferimento de tal pretensão acarreta para a Fazenda Nacional".

Nenhuma razão lhe assiste em tal pretensão.

De facto, não há que fazer apelo ao aludido normativo do CPC, uma vez que o CPPT no n.º 2 do artigo 286.º estabelece de forma expressa que "*Os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia nos termos do presente Código ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil dos recursos"*.

A este propósito escreve ainda Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT, anotado e comentado, 5.ª edição, a fls. 835, anotação 9 ao referido artigo 286.º "*.., isto é, o recurso do Ministério Público ou da Fazenda Pública interposto de decisão favorável ao contribuinte parecer ter forçosamente efeito devolutivo, independentemente de existir ou não garantia.*

Por outro lado, também não se pode aventar a possibilidade de execução imediata, contra a Fazenda Pública, da decisão favorável ao contribuinte, pois a execução de julgados desfavoráveis

à administração tributária apenas está prevista após o trânsito em julgado da decisão (arts 100.º da LGT, 146.º, n.º 2 do CPPT, 95.º e 96.º da LPTA, e 5.º, n.º 1 do DL n.º 256-A/77, de 17 de Junho e 160. º, n.º 1 do CPTA).

Como assim, mantém-se o efeito meramente devolutivo fixado ao presente recurso no despacho que o admitiu a fls. 63.

5.2. A questão decisiva que importa conhecer no presente recurso consiste em saber se as instalações que a ora recorrida tem na Região Autónoma da Madeira preenchem o conceito de estabelecimento estável para efeito de poder beneficiar relativamente aos rendimentos aí produzidos da taxa reduzida de IRC de 22,5 %, prevista no artigo 2.º do DLR n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro (redacção do DLR n.º 30-A/2003/M, de 31/12).

No sentido afirmativo se entendeu na sentença sob recurso, para o que, em resumo, se ponderou que a predita redução de taxa de IRC, como medida estrutural tendente a compensar os custos da insularidade e visando a eliminação das assimetrias e a promoção do investimento na Região Autónoma da Madeira, se aplicava aos rendimentos produzidos nas aludidas instalações enquanto estabelecimento estável que a ora recorrida aí possui, independentemente da sua sede ser no continente, sendo certo que exercia o "grosso" da sua actividade nessa Região, constituindo o correspondente imposto uma receita desta.

A recorrente Fazenda Pública, em síntese, vem defender que a taxa reduzida apenas seria aplicável aos rendimentos dos sujeitos passivos residentes na Região Autónoma da Madeira, tal como definidos na alínea a) do artigo 13.º da Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro, referindo-se a lei a estabelecimento estável apenas nos casos de entidades estrangeiras, com sede fora do Território Nacional, e daí que fosse aplicável a taxa nacional de 25%.

Vejamos.

Dispõe o n.º 1 do artigo 13.º da Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro (Lei de Finanças das Regiões Autónomas), o seguinte:

Artigo 13.º

Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

1 - Constitui receita de cada Região Autónoma o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas:

a) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou **estabelecimento estável** numa única Região;

b) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efectiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica próprias em mais de uma circunscrição, nos termos referidos nos n.ºs 2 e 3 do presente artigo;

e) Retido, a título definitivo, pelos rendimentos gerados em cada circunscrição, relativamente às pessoas colectivas ou equiparadas que não tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional.

Por sua parte, prevê o n.º 1 do artigo 2 do DLR n.º 2/2001/M. de 20 de Fevereiro (redacção do DLR n.º30/2001/M, de 31 de Dezembro):

Artigo 2.º

Taxas

1-A taxa de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, prevista no n.º 1 do artigo 80.º do Código do IRC, para vigorar na Região Autónoma da Madeira é de 22,5%.

2- A taxa referida no número anterior é aplicável aos sujeitos passivo de IRC que possuam sede, direcção efectiva ou **estabelecimento estável** na Região Autónoma da Madeira e o **imposto em causa constitua receita da Região**, nos temos previstos nas alíneas a) e b) da Lei de Finanças das Regiões Autónomas.

Já o artigo 5.º do CIRC a respeito do conceito de estabelecimento estável diz o seguinte:

Artigo 5.º

Estabelecimento estável

1 - Considera-se **estabelecimento estável** qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

2 - Incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número anterior:

a) Um local de direcção;

b) Uma sucursal;

c) Um escritório;

d) Uma fábrica;

e) Uma oficina;

f) uma mina, um poço de petróleo ou de gás ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais situado em território português.

3 - Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as actividades f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospecção ou exploração de recursos naturais só constituem um estabelecimento estável se a sua duração e a duração da obra ou da actividade exceder seis meses.

4 - Para efeitos de contagem do prazo referido no número anterior, no caso dos estaleiros de construção, de instalação ou de montagem, o prazo aplica-se a cada estaleiro, individualmente, a partir da data de início de actividade, incluindo os trabalhos preparatórios, não sendo relevantes as interrupções temporárias, o facto de a empreitada ter sido encomendada por diversas pessoas ou as subempreitadas.

5 - Em caso de subempreitada, considera-se que o subempreiteiro possui m estabelecimento estável no estaleiro se aí exercer a sua actividade por um período superior a seis meses.

Ora, da compaginação dos normativos que se acabam de citar nada permite concluir que o conceito de estabelecimento estável para efeito de questionada redução da taxa de IRC apenas abranja instalações de sujeitos passivos não residentes no território nacional.

Não se desconhece, é certo, que o conceito de estabelecimento estável é fundamentalmente tributário do Direito Fiscal Internacional, mas nada legitima a afirmação de que aí tem o seu campo de aplicação exclusivo, ou seja, em situações de âmbito internacional.

Designadamente a amplitude do conceito de estabelecimento estável consagrado no n.º 1 do artigo 5. º do CIRC não legitima a restrição que a recorrente Fazenda Pública defende, sendo certo que esse mesmo conceito ainda hoje é utilizado em situações confinadas ao território português, como sucede no caso da derrama (artigo 14.º da Lei das Finanças Locais-Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro), daí se compreendendo que também tenha o seu campo de aplicação no relacionamento tributário entre o Continente e as Regiões Autónomas, para mais tendo em conta a autonomia financeira destas (artigo 2.º da Lei n.º 13/98).

De todo o modo, assinale-se, sempre a interpretação restritiva propugnada pela recorrente revestiria uma dimensão violadora do princípio constitucional da igualdade (artigo 13.º da CRP), aqui se acompanhando o Exmo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, onde afirma:

"*A interpretação da recorrente segundo a qual a expressão estabelecimento estável (art. 2º n.º 2 Decreto Legislativo Regional n.º 3/2001/M, 22 Fevereiro) se refere apenas a sujeitos passivos não residentes em território português viola o princípio constitucional da igualdade (art. 13º CRP) na medida em que, sem fundamento material bastante, trata de forma diferente estabelecimentos estáveis de entidades residentes e entidades não residentes, em flagrante perversão dos objectivos políticos do benefício fiscal, expressos no preâmbulo do diploma".*

Sendo assim, integrando as instalações da recorrida na Região Autónoma da Madeira desde 1996, onde efectivamente era exercida uma actividade económica (vide probatório), o conceito de estabelecimento estável para efeito dos rendimentos aí produzidos beneficiarem da taxa regional reduzida de IRC de 22,5% de IRC, nos termos do artigo 2.º do DLR n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro, sendo certo que o correspondente imposto constitui receita da Região, bem se andou na sentença sob recurso ao anular a liquidação adicional impugnada, uma vez que aí se fizera ilegal aplicação da taxa nacional de IRC de 25%.

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

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 26 de Novembro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) – *Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2008.

Assunto:

Recurso de revista. Artigo 150.º do CPTA. Pressupostos.

Sumário:

I — O recurso de revista, com previsão legal no artigo 150.º 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.

IV — Não se pode falar em questão de importância fundamental, seja pela sua importância jurídica, seja social, se estamos perante uma questão única, respeitante a um plano de regularização de dívidas ao fisco constante do Decreto-Lei n.º 124/96, em que foi aceite, como forma de extinção das dívidas fiscais, a dação em pagamento das receitas das apostas mútuas desportivas.

Processo n.º 672/08-30.
Recorrente: Federação Portuguesa de Futebol.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **FEDERAÇÃO PORTUGUESA DE FUTEBOL**, com sede na Rua Alexandre Herculano, 58, Lisboa, tendo sido citada no âmbito de processo de execução inicialmente instaurado contra Associação Desportiva de Lousada, opôs-se, junto do TAF de Penafiel, à referida execução fiscal.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a oposição improcedente.

Inconformada, a oponente interpôs recurso para o TCA – Norte.

Este, por decisão de 8/5//2008, negou provimento ao recurso.

De novo inconformada, a oponente, Federação Portuguesa de Futebol, interpôs recurso para este Supremo Tribunal, ao abrigo do art. 150º do CPTA, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I – DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

A. O presente recurso é interposto ao abrigo do art. 150º do C.P.T.A., aplicável por força do disposto no art. 2º-c) do CPPT, tal como já tem admitido jurisprudência do STA (cfr. acórdãos proferidos nos processos 729/06, 854/06 e 357/07).

B. Para os efeitos do art. 150º n. 1 do CPTA, a possibilidade da melhor aplicação do direito resultará – de acordo com a jurisprudência do STA - da *repetição num número indeterminado de casos futuros*, tendo com escopo a uniformização do direito, sendo patente o ganho para a justiça se se proceder a tal uniformização, uma vez que se encontram pendentes - tendo por incidência matéria similar - 62 oposições fiscais, *que têm vindo a ser julgadas com fundamentações contraditórias*, como decorre dos recursos que, acerca desta matéria, já se encontram pendentes no STA sob os nºs. 172/08 e 173/08.

C. É manifesto que se prepara um "descalabro" de decisões contraditórias, o que o próprio prestígio da justiça deve evitar através da correspondente uniformização do direito, acrescendo ainda a *relevância jurídica e social* do tema.

II – DO FUNDAMENTO DA REVISTA

D. A questão dos autos tem a ver com a manifesta *ilegitimidade* da ora Recorrente, uma vez que – como uma análise, despida de preconceito, reconhecerá – a Recorrente *nunca actuou, em nome próprio*, no processo da entrega das receitas do totobola a que os clubes de futebol têm direito, a título de dação em pagamento e a favor do Estado, para pagamento das dívidas desses clubes de futebol, *nunca tendo assumido tais dívidas*.

E. A intervenção do Presidente da Federação Portuguesa de Futebol no auto de aceitação de dação em pagamento, de fls.…, foi efectuada enquanto Presidente da Federação Portuguesa de Futebol mas para os efeitos de representar a Associação Desportiva de Lousada, *nos termos da procuração que consta de fls. 75*.

F. No auto de fls. … há expressa referência a que o Presidente da Federação Portuguesa de Futebol actuou *ao abrigo de uma procuração* "para a assinatura da presente acta, que fica(m) fazendo parte integrante do mesmo", *que é precisamente a procuração de fls. 75*, supra referida na conclusão anterior, não existindo nenhuma outra nos autos, nem qualquer outro documento que ateste que a sua intervenção foi feita a outro título.

G. A Administração Fiscal não quer aceitar esta evidência e os tribunais, ao abrigo de fundamentações contraditórias – que decorrem exactamente da falta de razão desse ponto de vista –, ainda

não puseram cobro a essa interpretação abusiva, que corrompe e desvirtua o sentido do instituto da representação voluntária, que pura e simplesmente deixou de existir!

H. O acórdão recorrido – e isso é de uma enorme gravidade – *violou os princípios gerais da representação voluntária* – maxime, o art. 258º do CC, uma vez que sustenta que a Recorrente actuou em nome próprio no auto de dação em causa, sem invocar *qualquer documento ou facto* de onde isso se possa extrair, *quando é por demais evidente que o seu presidente aí actuou ao abrigo da procuração de fls. 75*, como expressamente se refere na parte final no 1º parágrafo de fls....

I. Por outro lado, *o acórdão recorrido violou o disposto nos artºs 595º n. 1 do CC e 7º n. 1 do DL n. 124/96*, que estabelecem o enquadramento legal da assunção de dívida em apreço por terceiros, quando tal art. 7º exige que *tais terceiros prestem garantia* pelo valor desse capital e *formulem requerimento nesse sentido*, sendo manifesto que nenhum desses requisitos foi preenchido.

O EOGA emitiu douto parecer, pugnando pela não admissão da revista.

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).

Importa assim saber se estão reunidos os pressupostos do n. 1 do referido normativo, que compete, nos termos da lei, a este Supremo Tribunal.

Isto porque este Supremo Tribunal, depois de hesitação inicial, vem agora entendendo, pacificamente, que é possível, na jurisdição tributária, o recurso de revista com previsão no art. 150º do CPTA.

Os pressupostos referidos 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.

Não estamos patentemente perante questão de importância fundamental, seja pela sua importância jurídica, seja social.

Na verdade, não se antolha qual seja essa importância jurídica, pois estamos perante uma questão única, respeitante a um plano de regularização de dívidas ao fisco constante do DL n. 124/96, em que foi aceite, como forma de extinção das dívidas fiscais, a dação em pagamento das receitas das apostas mútuas desportivas.

Questão que não se mostra ser de uma importância jurídica fundamental.

E também não se vê onde esteja a importância social relevante.

Aceitando-se embora que o futebol é um fenómeno social relevante, seja a nível global, seja na sociedade portuguesa, não se vê em que medida uma questão deste tipo, haja de assumir essa relevância social.

E também não se vê, confinada que está tal questão a um único problema, insusceptível de repetição futura, e que se esgotará temporalmente, onde esteja a necessidade de melhorar a aplicação do direito.

E a alegada necessidade de uniformização de decisões – por alegadamente haver 62 oposições fiscais pendentes – não encontrará resposta no recurso de revista.

Na verdade, a eventual existência de oposição entre decisões encontrará solução através do recurso por oposição de acórdãos, previsto no art. 284º do CPPT, disposição legal que este Supremo Tribunal vem entendendo manter-se vigente na ordem tributária.

Demais que nem sequer terá sido considerada esta uma questão nova que suscitasse dificuldades sérias de interpretação, já que não foi suscitado o reenvio prejudicial para este Supremo Tribunal, como se permite no art. 93º do CPTA.

Entendemos assim que não existe a relevância de que a lei faz depender a admissibilidade do recurso.

Assim sendo, não pode o Tribunal apreciar os fundamentos da revista e as alegadas violações de lei assacadas ao acórdão recorrido.

No sentido ora exposto, pode consultar-se nomeadamente o acórdão deste STA de 02 Julho de 2008 (rec. n. 173/08).

3. Face ao exposto, acorda-se em não admitir o recurso, face à não verificação dos requisitos expressos no n. 1 do art. 150º do CPTA.

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

Lisboa, 26 de Novembro 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", 4.ª Edição, pág. 354.
([2]) Vieira de Andrade, "A Justiça Administrativa", 7.ª Edição, pág. 426.

Acórdão de 26 de Novembro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Erro na forma de processo. Convolação.

Sumário:

I — A oposição à execução fiscal tem apenas como fundamentos os indicados no artigo 204.º do CPPT.
II — A ilegalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda apenas constitui fundamento de oposição à execução fiscal quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.
III — Em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei, a menos que seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta.

Processo n.º 686/08-30.
Recorrente: João José Fernandes Bento.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – João José Fernandes Bento, residente em Mirandela, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Mirandela que julgou improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal n.º 0531-04/100213.9, instaurada no Serviço de Finanças de Mirandela para cobrança coerciva da quantia de € 26.771,55, referente a IRS do ano de 2000, e respectivos juros compensatórios, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.º- Face à matéria alegada na oposição, a mesma é legalmente admissível.

2.º- Pois o recorrente não discute somente a legalidade da liquidação, mas outros factos, logo sempre se encontra contida nos fundamentos previstos na alínea g) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

3.º- Como também existem factos que podem ser provados por documentos, e como tal sempre a oposição seria admissível à luz da alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

4.º- Além disso, a oposição foi recebida, tanto que foi ordenada a notificação da parte contrária para contestar, que contestou, não se podendo em data posterior vir nada mais que rejeitar liminarmente a mesma.

5.º- Errou quanto a nós, salvo melhor entendimento, o douto tribunal ao decidir após dedução da contestação pelo indeferimento da oposição, por inadmissível.

6.º- Por outro lado, e sem prescindir do supra exposto, tendo em conta que a oposição foi deduzida dentro do prazo para a impugnação judicial, sempre haveria lugar à convolação, nos termos do artigo 98.º, n.º 4 do CPPT.

7.º- Houve erro por parte do douto tribunal recorrido que por errada interpretação e aplicação violou a alínea h) e i) do n.º 1 do artigo 204.º, o artigo 102.º, n.º 1, alínea a), 98.º, n.º 4, todos do CPPT.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento, devendo a sentença impugnada ser confirmada.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

1. A oposição à execução fiscal foi deduzida no Serviço de Finanças de Mirandela em 17/03/2004.

2. O prazo para o pagamento voluntário do imposto (IRS/2000) e dos juros compensatórios terminou em 22/10/2003.

3. A respectiva reclamação graciosa foi deduzida em 22/10/2003.

III – Vem o presente recurso interposto da decisão do Mmo. Juiz do TAF de Mirandela que julgou improcedente a oposição deduzida pelo ora recorrente à execução fiscal contra si instaurado por dívida de IRS com o fundamento de que não se podia discutir neste processo a ilegalidade em concreto da dívida, não sendo possível a convolação deste em impugnação por já se mostrar expirado o prazo para a sua apresentação.

Alega o recorrente que tendo a oposição sido recebida inicialmente não podia o Mmo. Juiz "a quo" posteriormente vir a rejeitá-la, por inadmissível.

Mas é evidente que não procede tal argumentação.

Com efeito, como se disse no acórdão deste Tribunal de 16/4/08, proferido no recurso n.º 51/08, "Efectivamente, o art.º 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.º*». 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 oposição não tem como consequência que os fundamentos admissíveis de oposição passem a ser outros, diferentes dos previstos no art.º 204.º, n.º 1".

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação em fase posterior da questão do enquadramento dos fundamentos de oposição entre os previstos no art.º 204.º, n.º 1 do CPPT.

A questão que se coloca, então, é a de se saber se foi ou não alegada factualidade susceptível de integrar fundamento legal de oposição à execução fiscal.

Ora, como se salienta na decisão recorrida, o oponente não concorda com a liquidação de IRS de 2000, que constitui a dívida exequenda, por entender que não teve as mais valias resultantes da venda de duas fracções de um prédio tal como foram calculadas pela AF, pois o valor das mesmas não teve em consideração as despesas por si suportadas.

Ou seja, o que o oponente pretende discutir aqui é a ilegalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda.

E tal não lhe é permitido nos presentes autos de oposição à execução fiscal.

É que este processo apenas tem como fundamentos os taxativamente enunciados no artigo 204.º do CPPT, entre os quais se prevê, na alínea h) do n.º 1, a ilegalidade em concreto da dívida exequenda mas apenas quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

O que não é o caso, na medida em que, estando em causa o pagamento de dívida de IRS, o oponente sempre poderia impugnar judicialmente o acto de liquidação ou, como fez, reclamar graciosamente (ponto 3 do probatório).

Por outro lado, também os factos alegados pelo oponente se não enquadram em nenhuma outra das alíneas do n.º 1 do citado artigo 204.º do CPPT, designadamente na sua alínea i), pois nesta caberão quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documentos, mas desde que não envolvam a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, o que, como vimos, não é o caso.

Por último, também nada a apontar à decisão recorrida no segmento em que considerou não ser possível a convolação deste processo em impugnação judicial.

Com efeito, se é certo que, como dispõem os artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT, se deve ordenar a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado, nos termos da lei, por outro lado, tem vindo este Tribunal a entender que a convolação na forma do processo adequada só se deve operar quando não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta.

Ora, tendo a petição dos presentes autos sido apresentada em 17/3/2004, é manifesto que, nesta data, já tinha expirado há muito o prazo de que ele dispunha, nos termos do artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, para impugnar judicialmente a liquidação do imposto que constitui a dívida exequenda, já que o prazo de pagamento voluntário do mesmo terminou em 22/10/2003 (ponto 2 do probatório).

Tal convolação não deixaria, assim, de ser um acto inútil, o que é proibido por lei (artigo 137.º do CPC).

Razão por que o recurso não pode, pois, proceder.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se, assim, a decisão recorrida.

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

Lisboa, 26 de Novembro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2008.

Assunto:

Prescrição. Dívidas à Segurança Social. Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto. Interrupção da prescrição. Reversão.

Sumário:

I — No domínio da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto (artigo 63.º, n.º 2), a obrigação de pagamento das cotizações e das contribuições devidas à Segurança Social prescreve no prazo de cinco anos a contar da data em que aquela obrigação deveria ter sido cumprida.

II — Nos termos do n.º 3 daquele artigo 63.º a prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

III — Tendo sido instaurada execução fiscal contra uma sociedade em Dezembro de 1998, referente a períodos do ano de 1996, sociedade que foi declarada falida em Maio de 2000, e se, após a vigência da referida Lei n.º 17/2000, e nos cinco anos seguintes, não foi feita, com aquele fim, qualquer diligência administrativa com conhecimento do executado, aqui revertido, a dívida exequenda, no tocante ao dito executado prescreveu.

Processo n.º 689/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Maria Jacinta Morais Magalhães.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **MARIA JACINTA MORAIS DE MAGALHÃES**, identificada nos autos, opôs-se, junto do TAF de Braga, a uma execução fiscal que contra ela reverteu.

Alegou caducidade do direito à liquidação, prescrição das obrigações tributárias e ilegitimidade substantiva.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou prescritas as dívidas exequendas, determinando a extinção da execução.

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. Foi instaurado o PEF n. 420001998010104418, por dívidas ao Centro Regional de Segurança Social do Norte – Serviço Sub-Regional de Braga relativas aos meses de Janeiro a Junho de 1996, contra a sociedade devedora originária "RIPASIC INDÚSTRIA DE CALÇADO, LDA."

II. Verificada a inexistência de bens da executada originária foi o processo de execução fiscal revertido contra os responsáveis subsidiários.

III. A revertida Maria Jacinta Morais de Magalhães, apresentou em 31.10.2006 a presente oposição, invocando como fundamentos, entre outros, a prescrição das dívidas.

IV. A Mm. Juiz "a quo", considerou que as dívidas, em causa nos presentes autos, se encontravam prescritas.

V. Ora, e salvo o devido respeito por opinião contrária, a Fazenda Pública entende, que a Mm. Juiz não levou em linha de conta na douta sentença recorrida todos os factos relevantes para a apreciação da questão da prescrição, nomeadamente a avocação dos processos de execução fiscal ao Processo de Falência n. 414/99, que correu os seus termos no 1º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Felgueiras.

VI. No que se refere às contribuições para a Segurança Social, o prazo de prescrição de 10 anos estava previsto no art. 14º do D.L. n. 103/80 de 9 de Maio e art. 53º, n. 2 da Lei n. 28/84 de 14 de Agosto.

VII. Prazo que foi encurtado para 5 anos por força do disposto no art. 63.º, n. 2 da Lei n. 17/2000 de 8 de Agosto, regime que se manteve na Lei n. 32/2002 de 20 de Dezembro (art. 49º), bem como na actual Lei de Bases da Segurança Social (Lei n. 4/2007, de 16 de Janeiro -art. 60º, n. 3).

VIII. Ora, de acordo com o art. 297.º do Código Civil «a lei que estabelecer (...) um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar».

IX. Assim, para que o novo prazo de prescrição mais curto de cinco anos fosse aplicado, teríamos que contar esse prazo não a partir do ano seguinte ao do facto tributário, mas a partir da data da entrada em vigor deste diploma legal (04/02/2001, nos termos determinados no seu art. 119º).

X. O que significa que, aplicando-se o prazo mais curto, da lei nova, as dívidas estariam prescritas em 05.02.2006.

XI. Se se aplicasse a lei antiga - art. 14º do DL n. 103/80 de 9 de Maio -sendo o prazo de prescrição de 10 anos, a prescrição ocorreria em 2007.01.01.

XII. Pelo exposto, e tendo em conta os períodos em causa nos presentes autos, é de aplicar o prazo de prescrição previsto no art. 63º, n. 2 da Lei 17/2000 de 8 de Agosto, por força do estipulado no art. 297º, n. 1 *in fine* do C.C, uma vez que, se revela mais favorável ao contribuinte - 05.02.2006.

XIII. No entanto, verifica-se, no caso em análise, que por ofício datado de 15.05.2000 o Tribunal Judicial de Felgueiras, no âmbito do processo de falência n. 414/99, requereu a avocação do processo de execução fiscal, processo que foi remetido pelo SF de Vizela em 31.05.2000.

XIV. É entendimento da Administração Fiscal, que a avocação das execuções ao Processo de Falência, suspende a contagem do prazo de prescrição, atento o disposto no art. 264º do CPT (actual 180º do CPPT) e ao disposto no art. 29º, n. 1 do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e da Falência (CPEREF) e art. 100º do actual Código da Insolvência e da Recuperação de Empresa (CIRE), uma vez que, a não tramitação das execuções por força da avocação ou da sustação ocorre por imperativo legal.

XV. Aliás, não poderia ser outro o entendimento aceite, sob pena de se penalizar injustificadamente o credor, uma vez que o mesmo esteve, por facto que não lhe pode ser imputável, por resultar da lei, impedido de prosseguir com a execução.

XVI. Constatando-se que o processo de execução fiscal foi remetido pelo SF de Vizela ao Tribunal Judicial de Felgueiras em 31.05.2000 e foi devolvido pelo mesmo em 04.04.2005, só a partir desta data se poderá iniciar a contagem do prazo de prescrição de cinco anos previsto na lei n. 17/2000 de 8 de Agosto.

XVII. Pelo que as dívidas objecto dos presentes autos só prescreveriam em 04.04.2010.

XVIII. Face ao exposto, e salvo o devido respeito, por opinião contrária, entende a Fazenda Pública que ao contrário do decidido pela Mm. Juiz "a quo", na douta sentença recorrida, não ocorreu a prescrição das dívidas em causa nos presentes autos.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1. Em 07 de Dezembro de 1998, foi instaurado o processo de execução n. 4200199881010441, por dívidas à Segurança Social dos períodos de Janeiro a Junho de 1996.

2. Por carta data de 08 de Janeiro de 1999 foi a devedora originária citada para proceder ao pagamento da dívida exequenda.

3. Por carta datada de 30.01.2000 foi a executada originária avisada para proceder ao pagamento da dívida.

4. Em 14.04.2000 foi emitido o mandado de citação em nome da devedora originária.

5. A executada originária foi declarada falida por sentença de 12.05.2000.

6. Por ofício datado de 15.05.2000 o Tribunal Judicial de Felgueiras requereu a avocação de todos os processos de execução fiscal.

7. O processo de execução identificado em 1), foi remetido ao Tribunal Judicial de Felgueiras em 31.05.2000.

8. Em 04.04.2005 foi a execução devolvida ao Serviço de Finanças de Vizela.

9. A ora oponente foi notificada para exercer o direito de audição em 03.05.2006, no âmbito do despacho de reversão.

10. A ora oponente foi citada em 03.10.2006.

11. A execução esteve sem qualquer movimentação processual desde 04.04.2005 a 03.05.2006.

3. A questão a apreciar nos autos tem a ver com a alegada prescrição da dívida exequenda.

No seu douto parecer, escreveu o EPGA:

"Alega a recorrente Fazenda Pública que, aquando da entrada em vigor do novo prazo de prescrição previsto na Lei 17/2000 de 08 de Agosto o processo de execução fiscal se encontrava suspenso por avocação ao processo de falência e que o fim desta suspensão só ocorreu em 04.04.2005, pelo que só a partir desta última data se poderia contar o prazo de prescrição.

"A nosso ver carece de razão.

"Ao invés do que sucede com o art. 29º n. 1 do CPEREF (relativo ao processo de recuperação de empresa), no caso de declaração de falência não se estabelece a suspensão dos prazos de prescrição.

"E isto justifica-se, como esclarece Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado, 5ª edição, vol. II, pag. 231, pelo facto de o processo de falência ser uma forma de prosseguir o processo executivo.

"Daí que se entenda, em sintonia com a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo (acórdãos de 11.06.1997, recurso 19927, de 23/11/2005, recurso 590/05 e de 12/6/07, recurso 436/07, todos in www.dgsi.pt) que a remessa do processo de execução ao processo de falência não importa a paragem daquele, pois, uma vez apensado a este, com ele segue a sua normal tramitação.

"Termos em que somos de parecer que o recurso não merece provimento, devendo confirmar-se o julgado recorrido".

Vejamos então.

Está em causa, neste recurso, unicamente a prescrição das dívidas à Segurança Social.

Aplicava-se à data a Lei n. 28/84, de 14/8, que previa, no seu art. 53º, 2, que as Contribuições à Segurança Social prescreviam no prazo de 10 anos.

Disposição correspondente à do art. 34º do CPT, esta para as obrigações tributárias.

Ora, este normativo, no seu n. 2, determinava que o prazo prescricional se contava desde o início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário.

Fazendo aplicação desta disposição à hipótese dos autos, temos que o início do prazo prescrição se conta a partir de 1 de Janeiro de 1997.

Porém, em 07 de Dezembro de 1998, foi instaurado processo de execução fiscal.

Isto significa que se interrompeu nessa data o prazo prescricional.

Entretanto o processo foi avocado pelo Tribunal Judicial em 15/5/2000 (tendo sido proferida sentença de declaração de falência em 12 de Maio de 2000), sendo o processo executivo devolvido aos Serviços de Finanças em 4/4/2005.

Quer isto dizer que desde a instauração do processo executivo e até à devolução dos autos aos serviços de finanças) o prazo prescricional, no domínio desta lei, não correu, face ao disposto no art. 264º do CPT, complementado com o art. 29º, n. 1, do DL n. 132/93, de 23/4 (CPEREF), tendo em conta obviamente que o processo executivo, em si mesmo, não esteve parado.

A menos que o processo de falência – ele próprio – tenha estado parado por mais de um ano por causa não imputável ao executado.

Há ainda que ter eventualmente em atenção o disposto nos artºs 29º, n. 2, e 53º do referido CPEREF, pois poderá ainda ter de considerar-se a suspensão do prazo daí resultante.

O que, como veremos depois, não precisará de ser averiguado, face ao regime legal aplicável em concreto nos presentes autos.

Mas o processo executivo esteve parado desde 04.04.2005 a 03.05.2006

– ponto 11 do probatório.

Que consequências para o prazo prescricional?

Nenhumas.

Isto porque, no domínio da lei nova (LGT) a instauração da execução não é causa interruptiva de prescrição.

Quer isto dizer que, no domínio da lei antiga (Lei n. 28/84, de 14/8), o prazo prescricional continua interrompido, apesar da sobredita paragem.

A menos que, como dissemos, o processo de falência tenha estado parado por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte.

Quer isto dizer que, no domínio da lei antiga, por certo que o processo executivo não estaria prescrito.

Mas será aplicável o CPT e a Lei n. 28/84, de 14/8 ou, ao invés, face ao disposto no art. 297º, 1, do CC, é antes aplicável o art. 63º, n. 2 da Lei n. 17/2000 de 8 de Agosto.

Na verdade, a Lei n. 17/2000, de 8/8 (que entrou em vigor em 5/2/2001 – art. 119º), estabeleceu um prazo prescricional de 5 anos (art. 63º, n. 2), prazo aplicável se mais favorável – art. 297º do CC.

Mas tal prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei (no caso, 5/2/2001).

Ora, a oponente foi citado para exercer o direito de audição em 03.05.2006, no âmbito do despacho de reversão, ou seja, já depois de decorridos 5 anos após a vigência da nova lei.

Pelo que é este e não aqueloutro o regime aplicável. Por ser mais favorável ao oponente, aqui recorrido.

É certo que o prazo prescricional, no domínio desta lei, se interrompe "por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida" – art. 63º, n. 3, da Lei n. 17/2000 de 8 de Agosto.

Porém, e como resulta do probatório, após a vigência deste lei e nos cinco anos seguintes, não foi feita qualquer diligência administrativa com conhecimento da executada, aqui revertida, com aquele fim.

Pelo que está prescrita, relativamente à executada – revertida, aqui recorrida, a dívida exequenda.

4. Face ao exposto, acorda-se, com a presente fundamentação em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 26 de Novembro de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2008.

Assunto:

IRC. Regime simplificado de determinação do lucro tributável. Opção pelo regime geral.

Sumário:

I — 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.

II — 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.

Processo n.º 733/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Barconfer — Construções, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. 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, que julgou procedente a impugnação deduzida por "Barconfer – Construção, Ldª.", contra a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, do ano de 2003, no montante de € 90.909,06, formulando as seguintes conclusões:

I. Tendo o sujeito passivo indicada, 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 da 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 não contra-alegou.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«O julgado não fez a melhor interpretação e aplicação do direito.

Com efeito, a recorrida indicou na sua declaração de início de actividade, em 2002, um volume de negócios estimado em 500.000 €, pelo que foi automaticamente enquadrada no regime geral, por imposição legal e não por opção.

No caso em apreço, a recorrida não reunia os pressupostos do enquadramento no regime simplificado (art. 53º do CIRC), pelo que a opção pelo regime geral assinalada na declaração de início de actividade era absolutamente irrelevante.

Entretanto, a recorrida obteve um valor total de proveito efectivo de 16.945,76 €, o que determinou o seu automático enquadramento no regime simplificado, dado que não veio, então, expressar a sua opção pelo regime geral.

Face ao volume de proveitos declarado, relativamente a 2002, que a fazia abranger automaticamente pelo regime simplificado, a recorrida, se não pretendia ficar sujeita a tal regime, devia ter apresentado declaração de alteração para exercer a opção pelo regime geral, de acordo com o disposto no n.º 7 do art. 53º do CIRC.

A opção deve ser exercida logo que ocorram os pressupostos para a inclusão no regime simplificado, o que ocorre em 2003, quando declarou um volume de proveitos inferior a 149.639,37 €, pelo que tinha obrigação de apresentar a declaração de alteração para opção pelo regime geral, até ao fim do 3º mês do período de tributação do início de aplicação do regime simplificado.

Termos em que sou de parecer que o recurso merece provimento.»

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 07.11.2002. Na declaração de início de actividade indicou um volume total anual de proveitos estimados de 500.000,00€. fls. 42.

2. No quadro 19, epigrafado com "opção pelo regime de contabilidade organizada (IRS) ou pelo regime geral de determinação do lucro tributável (IRC)", da mesma declaração assinalou a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável em IRC.

3. Do modelo fornecido consta em texto no referido quadro 19 "reunindo os pressupostos de inclusão no regime simplificado de tributação previsto nos artigos 28º do CIRS ou 53º do CIRC, assinale:".

4. Na mesma declaração, quadrado 16, assinalou possuir contabilidade organizada, informatizada e centralizada na sede. Identificou o TOC.

5. A impugnante apresentou declaração mod. 22 de 2003 com determinação do lucro tributável de acordo com o regime geral de tributação. fls. 3 do apenso.

6. O valor total de proventos efectivamente obtidos em 2002 ficou-se pelos € 16.945,76, fls. 21 do apenso.

7. A 26/2/04 a impugnante requereu a inclusão no regime geral, conforme doc. 3 e 4 da petição.
8. Tal requerimento foi indeferido conforme documento 4 da petição.
9. A AF elaborou o projecto de conclusões do relatório de inspecção junto a fls. 49, notificado à impugnante para efeitos de audição prévia.
10. A impugnante exerceu o direito de audição prévia conforme fls. 50 ss.
11. Por despacho de 16/5/05 foi determinado o apuramento da matéria tributável nos termos constantes do projecto, notificada à impugnante conforme nos seguintes valores:

2003	Vendas de mercadorias e produtos	
2003	Outras prestações de serviços e outros rendimentos	1109653,09

A liquidação foi efectuada de acordo com tais valores.
12. A impugnante foi notificada das demonstrações de liquidação de IRC de fls. 34 e da demonstração de acerto de contas de fls. 35, com data limite de pagamento a 16/8/2005.
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 € 500.000,00 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)* ([1]).
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 início de actividade possuir contabilidade organizada (4. 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 (€16.945,76- 6. 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.º 7 (neste mesmo sentido, vide acórdãos de 21/05/08 e 18/06/08, nos recursos n.ºs 10/08 e 205/08).

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, 26 de Novembro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Erro na forma do processo. Convolação. Impugnação judicial. Tempestividade.

Sumário:

I — Em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei, a menos que seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta.

II — É o termo do prazo do pagamento voluntário do imposto que constitui a dívida exequenda que deve considerar-se como termo inicial do prazo de 90 dias para intentar impugnação judicial da liquidação da dívida exequenda, na previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, e não a data de citação do oponente, se este for o devedor originário.

Processo n.º 769/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Armando Manuel Nogueira Teixeira.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – O Representante da Fazenda Pública junto do TAF de Penafiel, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza desse Tribunal que ordenou o prosseguimento dos presentes autos de oposição à execução fiscal n.º 176720041005480, instaurada por dívidas de IRS do ano de 2000, na importância de € 25.074,84, contra Armando Manuel Nogueira Teixeira, residente em Baião, como processo de impugnação judicial, dela vem interpor recurso para este STA, formulando as seguintes conclusões:

A.- A douta sentença recorrida fez insuficiente fixação da base instrutória, assentando a decisão recorrida em acervo factual que não é bastante para ordenar a convolação.

B.- Com efeito, à factualidade dada como provada faltam dados essenciais para averiguar da viabilidade da convolação.

C.- Dados esses que se prendem, nomeadamente, com o momento em que foi intentada a impugnação judicial cuja petição inicial foi integrada na oposição em causa e com a sua motivação e objectivo, i. é., com a causa de pedir e pedido.

D.- A douta sentença recorrida incorre ainda em erro de julgamento, porquanto considerou a data de citação do oponente, devedor originário, como termo inicial do prazo de 90 dias para intentar impugnação judicial do acto de liquidação da dívida exequenda, na previsão da alínea c) do n.º 1 do art.º 102.º do CPPT.

E.- Deste modo, entende a Fazenda Pública que se mostra necessário um novo julgamento no tribunal *a quo*, nos termos das disposições combinadas dos art.ºs 712.º, 729.º, n.º 3, 730.º e 749.º do CPC, aplicáveis por via dos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea e), e 281.º do CPPT.

F.- Nesta conformidade, tendo a douta sentença feito errada interpretação da prova e dos factos, deverá a mesma ser anulada e proferido acórdão que considere improcedente a presente oposição.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado procedente, ordenando-se a necessária ampliação da matéria de facto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se assentes os seguintes factos:

- Foi instaurada a execução fiscal n.º 176720041005480 contra o oponente em 17/11/2004.
- O ora oponente foi citado, por citação pessoal registada, em 2004-11-24.
- O oponente apresentou reclamação graciosa n.º 1767-04/400039.0 – cfr. doc. de fls. 209 dos autos.
- A reclamação graciosa foi indeferida em 13-04-2005 – cfr. doc. de fls. 211.

III – Vem o presente recurso interposto pelo representante da Fazenda Pública da sentença da Mma. Juíza do TAF de Penafiel que ordenou a convolação dos presentes autos de oposição à execução fiscal em processo de impugnação judicial.

Alega, em resumo, o recorrente que, por um lado, a sentença recorrida fez insuficiente fixação da base instrutória, assentando a decisão em acervo factual que não é bastante para ordenar a convolação, e, por outro, incorre em erro de julgamento, porquanto considerou a data de citação do oponente, devedor originário, como termo inicial do prazo de 90 dias para intentar impugnação judicial do acto de liquidação da dívida exequenda, nos termos da previsão da alínea c) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

Vejamos. Não se contesta no presente recurso que o meio processual utilizado pelo oponente não é o apropriado para discutir a legalidade da liquidação da dívida exequenda mas tão só a convolação do mesmo em processo de impugnação judicial.

Não há dúvida que, como dispõem os artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT, se deve ordenar a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado, nos termos da lei, mas, por outro lado, tem vindo este Tribunal a entender que a convolação na forma do processo adequada só se deve operar quando não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta.

Ora, a este respeito, considerou a Mma. Juíza "a quo" que, tendo a presente petição de oposição dado entrada em 27/12/2004, na sequência de citação do oponente em 24/11/2004, podia desde logo concluir-se que estava dentro do prazo de 90 dias a que alude o artigo 102.º, n.º 1, alínea c) do CPPT, pelo que nada obstava à sua convolação.

Todavia, como alega o recorrente, a citada disposição legal refere-se à citação dos responsáveis subsidiários, o que não é o caso do oponente, pois este é o devedor originário da dívida exequenda.

E, assim sendo, não será, pois, com base em tal preceito que se há-de aquilatar da tempestividade da impugnação, a qual, no caso em apreço, teria que ser apresentada no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário do imposto que constitui a dívida exequenda, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

Ora, ainda que no probatório da sentença tal facto se não mostre fixado, o certo é que é possível apurar o mesmo sem necessidade de ordenar a baixa dos autos com vista à ampliação da matéria de facto na medida em que consta efectivamente da certidão de dívida, junta a fls. 20 dos autos, que o prazo de pagamento voluntário do imposto que constitui a dívida exequenda terminou a 27/9/2004.

Daí que o termo do prazo de 90 dias que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, se conta desde essa data se verificasse em 26/12/2004 que, por ser férias judiciais, se transfere para o primeiro dia útil subsequente, ou seja, para 4/1/2005, pelo que a presente petição apresentada em 27/12/2004 se mostra perfeitamente tempestiva.

Razão por que nada obsta, pois, à convolação dos presentes autos de oposição à execução fiscal em impugnação judicial da liquidação do imposto que constitui a dívida exequenda, conforme ordenado na decisão recorrida, que, assim, se confirma, ainda que com a presente fundamentação.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida, com a presente fundamentação.

Custas pela Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 26 de Novembro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 26 de Novembro de 2008.

Assunto:

Falta de pagamento de taxa de justiça inicial. Apresentação de nova petição inicial.

Sumário:

I — O autor pode apresentar outra petição ou juntar o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial ou o documento que ateste a concessão de apoio judiciário, dentro dos dez 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 (artigo 476.º CPC).

II — Rejeitado o articulado inicial, por falta de pagamento do reforço da taxa de justiça inicial devida, apesar de notificado para o efeito, e absolvida a FP da instância, não pode o autor limitar-se a apresentar nova petição inicial, ao abrigo do artigo 476.º CPC, a qual a ser admitida colidiria com o caso julgado formado sobre a sua recusa, quando esta não foi impugnada.

Processo n.º 816/08-30.
Recorrente: Gesteixo — Gestão Imobiliária, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I - Gesteixo – Gestão Imobiliária, SA, com os sinais dos autos, não se conformando com o despacho do Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que lhe indeferiu a apresentação de nova petição inicial, ao abrigo do disposto no artigo 476.º do CPC, dele vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- Este recurso vem interposto da douta decisão proferida pelo tribunal recorrido a fls. 85, nos termos da qual foi indeferida a apresentação pela recorrente de nova petição, ao abrigo do disposto no art.º 476.º do CPC;

2.ª- O disposto no art.º 476.º do CPC abrange ainda os casos de rejeição da petição inicial por decisão judicial devida a omissão da autoliquidação da taxa de justiça inicial devida, pois que distinta interpretação viola os princípios constitucionais do acesso aos tribunais e da proporcionalidade e ainda o princípio da unidade da ordem jurídica;

3.ª- A omissão do reforço da autoliquidada taxa de justiça consubstancia uma excepção dilatória inominada, a qual não conduz, uma vez verificada, e de forma automática, à absolvição da instância, porquanto é permitido à recorrente, no uso do disposto no art.º 476.º do CPC, sanar a irregularidade, como foi o caso dos autos.

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 – É do seguinte teor o despacho recorrido:

«(…)

Indefere-se a apresentação de nova petição ao abrigo do art.º 476.º do CPC, pois no caso vertente não se tratou de recusa de p.i. pela Secretaria, nos termos do art.º 474.º do CPC.

Além do mais, a FP foi absolvida da instância pela decisão de fls. 53 dos autos.

Notifique.

(…)».

III – Vem o presente recurso interposto do despacho do Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que indeferiu à ora recorrente a apresentação de nova petição, ao abrigo do disposto no artigo 476.º do CPC, com o fundamento de que, no caso vertente, não se tratou de recusa de petição inicial pela secretaria, nos termos do artigo 474.º do CPC.

Na verdade, dispõe aquele normativo que o autor pode apresentar outra petição ou juntar o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial ou o documento que ateste a concessão de apoio judiciário, dentro dos dez dias subsequentes à recusa de recebimento ou de distri-

buição 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.

Alega a recorrente que o disposto no artigo 476.º do CPC abrange também os casos de rejeição da petição inicial, por decisão judicial devida a omissão da autoliquidação da taxa de justiça inicial devida, sob pena de violação dos princípios constitucionais do acesso aos tribunais e da proporcionalidade e ainda da unidade da ordem jurídica, além de que a excepção dilatória verificada não conduz de forma automática à absolvição da Instância, sendo permitido sanar a irregularidade nos termos da citada disposição legal.

Vejamos. No caso em apreço, não estamos perante uma recusa do recebimento da petição inicial pela secretaria nem de decisão judicial que a tenha confirmado.

O que sucedeu foi que, tendo a impugnante, ora recorrente, sido notificada para proceder ao reforço da taxa de justiça inicialmente paga, atento o valor da acção fixado pelo Mmo. Juiz "a quo", a mesma não procedeu ao seu pagamento, pelo que foi rejeitado o articulado inicial apresentado e, em consequência, absolvida a Fazenda Pública da instância, nos termos dos artigos 15º.º-A, n.º 2, 467.º, n.º 3, e 288.º, n.º 1, alínea e), todos do CPC.

Notificada desta decisão, a impugnante, em vez de contra ela reagir pela via do recurso, limitou-se a requerer a apresentação de nova petição inicial, nos termos do artigo 476.º do CPC.

Ora, a situação em apreço não se enquadra na previsão deste preceito dado que não houve qualquer recusa da petição inicial nem pela secretaria nem por despacho judicial mas sim um incumprimento do despacho de fls. 50 dos autos em que se ordenou a notificação da recorrente para que procedesse ao reforço da taxa de justiça paga, e foi, face a esse seu incumprimento, que o Mmo. Juiz "a quo" rejeitou, então, o articulado inicial e absolveu a FP da instância.

A permitir-se a admissão de nova petição inicial, nos termos do artigo 476.º do CPC, tal colidiria com o caso julgado formado sobre a decisão que a rejeitou, uma vez que esta não foi impugnada.

Neste contexto, é irrelevante a apreciação das questões de interpretação da norma constante no artigo 476.º do CPC suscitadas nas alegações de recurso bem como as considerações feitas a respeito da absolvição da instância que não foi decretada na decisão recorrida e que não é, por isso, objecto do presente recurso.

Daí que o recurso não possa, pois, proceder.

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, 26 de Novembro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2008.

Assunto:

IVA. Método de avaliação directa.

Sumário:

Se os peritos dos Serviços da Fiscalização Tributária detectaram dedução indevida de IVA pelo impugnante, não tendo o mesmo apresentado a sua escrita e tendo essa mesma dedução sido efectuada com suporte em documentos sem a forma legal, que originou que a Administração tivesse procedido, nos termos do disposto no artigo 82.º do CIVA, a uma liquidação adicional para pagamento daquele montante, apurado com base em correcções e sem que tivesse, assim, havido recurso a presunções ou estimativas, justifica-se o recurso a métodos de avaliação directa.

Processo n.º 439/08-30.
Recorrente: ZM — Produções Audiovisuais, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – ZM - Produções Audiovisuais, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judi-

cial que deduziu contra o acto de liquidação de IVA, relativo ao ano de 1996, no valor 56.250.070$00 (€ 280.574,17) e respectivos juros compensatórios, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. O objecto do presente recurso tem como pretensão saber se o método de avaliação directa utilizada pela Administração Tributária foi o correcto e legal, para o apuramento da matéria tributária, ou se, pelo contrário, e como entende a ora Recorrente, ter sido utilizado o método indirecto.

2. A fixação da matéria tributável precede o acto de liquidação do tributo correspondente.

3. Quando se está perante situações de autoliquidação é o Sujeito Passivo quem determina o montante do tributo, e é a este que cabe a fixação da matéria tributável, sendo que, nos restantes casos, a avaliação da matéria tributável, é sempre feita pela Administração Fiscal, quer se trate de avaliação directa, quer indirecta.

4. Até, mesmo nessas situações, em que a avaliação é realizada pela Administração Fiscal, o Sujeito Passivo não é, completamente, alheio à fixação da matéria tributável.

5. Pois, nos casos de **avaliação directa** as suas declarações, contabilidade e escrita, cuja veracidade em princípio se presume, desempenham um papel importante, conforme o preceituado artigo 70º, n.º 1, da LGT.

6. Ora, na **avaliação indirecta** o Sujeito Passivo participa, no procedimento respectivo, designadamente, através de perito por si designado, podendo, também, intervir na avaliação indirecta através do exercício do seu direito de audiência - antes da decisão - Cfr. artigo 70.º, n.º 1 e 60º, n.º 1, alínea c), ambos da LGT.

7. Assim, resulta que quer a avaliação directa quer a indirecta destinam-se a determinar o valor dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação.

8. Nos termos da avaliação directa, como é sabido, esta incide sobre elementos de prova do valor real dos bens ou rendimentos tributáveis, de forma a determinar com exactidão tal valor.

9. Pelo contrário, nos casos de avaliação indirecta - quando não existem elementos fiáveis suficientes para demonstrar exactamente o valor real dos bens ou rendimentos, como acontece *in casu* -, aquela é feita com base em indícios, presunções ou outros elementos de que a Administração Fiscal disponha.

10. Pelo que, a Administração Fiscal, *in casu*, apenas poderia ter procedido ao método de avaliação indirecta, porquanto trata-se de um caso em que não é possível determinar a matéria tributável, através de avaliação directa, nomeadamente, por falta de elementos e documentos que tomem possível comprovar tal situação.

11. Até porque a avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa. - Cfr. artigo 85º, n.º 1, da LGT.

12. Acresce que, o método de avaliação indirecta, deve utilizar-se nos casos de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto. - Cfr. alínea b), do artigo 87º, da LGT.

13. Nesse sentido, determina a alínea a), do artigo 88º, da LGT, que a "impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável" resultará da "inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade", quando inviabilizarem o apuramento da matéria tributável.

14. Relembre-se que, a Recorrente, ficou impossibilitada de exibir a sua contabilidade, o que, nos termos da lei, equivale à sua inexistência.

15. Assim, outra situação não seria admissível senão o quanto previsto e prescrito na LGT, designadamente, a Administração Fiscal apenas se poderia ter socorrido do método de avaliação indirecta e nunca do método de avaliação directa.

16. Ao decidir a sentença que o método de avaliação directa era o correcto, no caso em apreço, praticou um erro sobre os pressupostos de direito.

17. Tanto mais que, a não adopção do método da avaliação indirecta, retirou à ora Recorrente, os meios defesa consagrados na Lei, e na Constituição da República Portuguesa, designadamente o principio do contraditório, o que consubstancia uma ilegalidade prevista no CPPT.

18. Pois, ao actuar, como actuou, a Administração Fiscal violou o princípio da legalidade, previsto na LGT e, constitucionalmente, consagrado na CRP.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, "devendo ser confirmado o julgado recorrido".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) A impugnante exerce, a sua actividade económica na área da produção, exportação, importação, comercialização e divulgação de produtos audiovisuais;

b) No âmbito da actividade referida em a) a impugnante foi sujeita a uma acção inspectiva da administração tributária, que se iniciou em 16.11.1998;

c) Em consequência da impugnante ter alegado dificuldade na apresentação de elementos contabilísticos, a acção inspectiva foi suspensa por 90 dias;

d) Em 23 de Março de 1999 a gerente da impugnante foi notificada para proceder à organização da escrita e apresentar os demais elementos de contabilidade, no prazo de 30 dias;

e) Findo esse prazo a impugnante não apresentou a sua escrita para os exercícios de 1994, 1995 e 1996;

f) Nesse período a impugnante deduziu IVA no montante de 56.250.070$00;

g) No termo da inspecção foi elaborado o relatório de fls. 38 e ss., cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

h) Foi notificada da liquidação adicional datada de 23.11.1999, para proceder ao pagamento do montante referido na alínea anterior (280 574,17 €), com a seguinte fundamentação: "Liquidação adicional feita nos termos do artº 82º do Código do IVA e com base em correcção efectuada pelos Serviços de Inspecção Tributária - Motivo 05: Dedução de imposto sem suporte em documentos sem a forma legal (nº 2 do artº 19º do CIVA) - NÃO HOUVE RECURSO A PRESUNÇÕES OU ESTIMATIVAS".

3 – Antes do mais, importa referir que os factos tributários em causa se reportam ao ano de 1996, pelo que não é aqui aplicável a Lei Geral Tributária, que entrou em vigor apenas no dia 1/1/99 (cfr. artº 6º do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17/12).

Dito isto, passemos, então à apreciação do objecto do presente recurso.

Consiste este em saber se o método de avaliação directa utilizado pela Administração Fiscal na fixação do montante de IVA a deduzir foi correcto ou se, pelo contrário, devia ter sido utilizado o método de avaliação indirecta, como pretende a recorrente.

O apuramento do IVA faz-se nos termos que constam no artº 19º e seguintes do CIVA, na redacção de então.

Não obstante, as declarações feitas pelos sujeitos passivos podem vir a sofrer alterações (cfr. artºs 82º e 83º do CIVA).

Só quando o montante do imposto a liquidar não for possível apurar mediante a declaração do contribuinte, depois de corrigida, se for caso disso, é possível à Administração afastar-se dessa declaração e tributar o contribuinte mediante o uso de estimativas ou presunções (cfr. artºs 82º e 84º do CIVA).

Sendo assim e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer "há uma preferência legal absoluta pela utilização de métodos de avaliação directa para fixação da matéria tributável, o que se compreende por serem maiores as garantias de rigor que estes métodos fornecem".

Como vem sendo entendimento pacífico desta Secção do STA, "a tributação por métodos indirectos não só não constitui o meio normal, como a possibilidade do seu uso está restringida aos casos em que a lei expressamente a admite, verificados que estejam determinados pressupostos" (vide, por todos, os Acórdãos desta secção do STA de 7/5/03, in rec. n.º 243/03 e de 2/2/06, in rec. n.º 1.011/05, citados por aquele Magistrado).

No caso dos autos e como resulta do probatório, os peritos dos Serviços da Fiscalização Tributária detectaram a dedução indevida de IVA pelo impugnante e que o mesmo não apresentou a sua escrita, pelo que a dedução foi efectuada com suporte em documentos sem a forma legal (cfr. artº 19º, n.º 2 do CIVA), o que originou que a Administração tivesse procedido, nos termos do disposto no artº 82º do CIVA, a uma liquidação adicional para pagamento daquele montante, apurado com base em correcções e sem que tivesse, assim, havido recurso a presunções ou estimativas (vide als. f), g) e h) do probatório).

Deste modo, é evidente que face a um tal probatório, aceita-se a consequência tirada na sentença recorrida, segundo o qual se justificou o recurso ao método de avaliação directa.

Sendo assim e face ao circunstancialismo exposto, nada justificava que a Administração recorresse a métodos indirectos, que neste campo age vinculadamente, por não se verificarem os seus pressupostos, nem à recorrente era lícito exigir o apuramento do imposto em causa de acordo com esses métodos, pois não pode falar-se num direito dos contribuintes a esta modalidade de tributação, uma vez que está, sobretudo, prevista para defesa dos interesses do Estado.

4 – E, ao contrário do alegado pela recorrente, não foi, igualmente, desrespeitado o princípio da legalidade, uma vez que foi, ainda, no cumprimento de tais princípios que o mesmo acto de liquidação foi praticado, com recurso às faladas correcções.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

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

Lisboa, 3 Dezembro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Calhau — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Sentença. Omissão de pronúncia devida. Nulidade.

Sumário:

A sentença que labora em omissão de pronúncia devida em relação a invocadas questões de «errónea interpretação do n.º 6 do artigo 9.º do Código do IMI» e de «não verificação dos pressupostos previstos no n.º 6 do artigo 9.º do Código do IMI» sofre de nulidade, por força do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Processo n.º 465/08-30.
Recorrente: Sinerluz — Promoções Imobiliárias, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Sinerluz-Promoções Imobiliárias, Lda" vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a decisão de indeferimento de reclamação graciosa tendo por objecto liquidação de IMI (ano 2004) no montante de €10 579,70.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

a) A liquidação aqui em crise encontra-se ferida de um vício de violação de lei, que se traduz numa clara violação do Princípio da Não Aplicação Retroactiva das leis fiscais, consagrado no n.º 3 do artigo 103º da CRP e no n.º 1 do artigo 12º da LGT;

b) Conforme supra exposto, entender-se que o n.º 6 do artigo 9º do Código do IMI é aplicável aos sujeitos passivos que adquiriram um imóvel a uma entidade que já beneficiou da não sujeição aqui em apreço, no âmbito do Código da CA, constitui uma clara violação das expectativas dos adquirentes e um venire contra factum proprium do Legislador Fiscal; Sem prescindir,

c) A liquidação aqui em crise encontra-se ferida de um vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, nomeadamente, por errónea interpretação do n.º 6 do artigo 9º do Código do IMI;

d) Sendo correcto interpretar que a limitação do n.º 6 do artigo 9º do Código do IMI só terá sentido útil quando o regime de não sujeição de que beneficiou a empresa alienante do prédio tem na sua base o facto de se tratar de imóveis para revenda (alínea e) do n.º 1 do artigo 9º do Código do IMI), sendo este mesmo regime de que pretende beneficiar a empresa adquirente do mesmo, ou quando o regime de não sujeição de que beneficiou empresa alienante do prédio tem na sua base o facto de se tratar terrenos que tenham por objecto a construção de edifícios para venda (alínea d) do n.º 1 do artigo 9º do Código do IMI), sendo este mesmo regime de que pretende beneficiar a empresa adquirente do mesmo; Sem prescindir,

e) A liquidação aqui em crise encontra-se ferida de um vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, nomeadamente, pela não verificação dos pressupostos previstos no n.º 6 do artigo 9º do Código do IMI;

f) Conforme supra exposto, se nenhuma entidade beneficiou anteriormente de qualquer direito, a aplicação do n.º 6 do artigo 9º do Código do IMI não tem razão de ser;

g) Cumpre, ainda, salientar que interpretar o n.º 6 do artigo 9º do Código do IMI, como o fez a Administração Fiscal, nos termos acima descritos, constituiria uma violação do princípio da Igualdade, tal como está previsto no artigo 13º da CRP, Sem prescindir,

h) O despacho de indeferimento do pedido na reclamação graciosa padece do vício de falta de fundamentação, porquanto nele apenas se fazem breves referências à questão da "aplicação retroactiva" alegada pela SINERLUZ e encontra-se totalmente omisso quanto aos argumentos invocados em relação à "errónea interpretação do n.º 6 do artigo 9º do Código do IMI".

i) A Douta Sentença recorrida é nula por se abster de pronunciar sobre questões que devia ter apreciado, invocadas pela Autora, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do CPC, quais sejam,

a. da errónea interpretação do n.º 6 do artigo 9º do Código do IMI;

b. da não verificação dos pressupostos previstos no n.º 6 do artigo 9º do Código do IMI.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento, devendo a sentença impugnada ser confirmada – para o que aduz a seguinte fundamentação.

1. Nulidade da sentença (conclusão 1)

Embora com fundamentação algo confusa a sentença pronuncia-se sobre a questão da interpretação do art. 9º n.º 6 CIMI, aderindo à efectuada pela AT, segundo a qual o regime de diferimento do início da tributação em IMI não é aplicável quando a entidade alienante já tenha beneficiado de diferimento de início de tributação da CA, por período cujo termo já ocorre na vigência do CIMI (cf. sentença IV-Do Direito fls. 123 parágrafos 6º/l 0º).

Neste contexto, não se verifica a arguida nulidade, por omissão de pronúncia, porque a questão foi enfrentada na sentença, sendo irrelevante a correcção/incorrecção da interpretação efectuada.

2. No caso *sub judicio* a norma de exclusão do beneficio constante do art. 9º n.º 6 CIMI não foi aplicada retroactivamente a factos tributários anteriores ao início da sua vigência, em 1.12.2003 (art. 32º n.º 1 DL n.º 287/2003, 12 Novembro), se considerarmos que a interpretação da norma interessa à liquidação do IMI (ano 2004).

3. A partir da data da entrada em vigor do CIMI (1.12.2003) foi revogado o CCA (arts. 31º n.º 1 e 32º n.º 1 DL n.º 287/2003, 12 Dezembro).

Mantêm-se em vigor os benefícios fiscais relativos a Contribuição Autárquica (CA), reportados ao Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) (art. 31º n.º 6 DL n.º 287/2003, 12 Novembro).

A suspensão da tributação da entidade alienante dos prédios, durante o ano 2003, abrange um período temporal em que já está em vigor o CIMI, pelo que o benefício fiscal inicialmente relativo a CA se passou a reportar a IMI.

O benefício fiscal constante do art. 9º n.º 1 als. d) e e) CIMI é substancialmente idêntico ao beneficio fiscal constante do art. 10º n.º 1 als. e) e f) CCA).

Com o argumentário precedente a norma constante do art. 9º n.º 6 CIMI deve ser interpretada no sentido de que não gozam do diferimento do início de tributação em IMI:

- os sujeitos passivos que tenham adquirido o prédio a entidade que já tenha beneficiado do diferimento do início de tributação, nos termos da aplicação directa do art. 9º n.º 1 als. d) e e) CIMI.
- os sujeitos passivos que tenham adquirido o prédio a entidade que tenha beneficiado do diferimento do início de tributação da CA, posteriormente reportado a IMI, em virtude de o termo do período do benefício ocorrer na vigência do CIMI.

4. A recorrente dirige a sua crítica à falta de fundamentação do acto administrativo (decisão de indeferimento da reclamação graciosa) e não da sentença judicial que apreciou aquela.

Por outro lado a sentença identifica incorrectamente o acto administrativo objecto da impugnação judicial, ao referir-se ao «despacho de indeferimento que consta de fls. 60 do PA apenso».

Este despacho de indeferimento tem por objecto o pedido de não sujeição a IMI formulado pela recorrente em 18.11.2004 (probatório nºs 4 e 8) e não a reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de IMI (cujo despacho de indeferimento foi proferido em 22.03.2006 fls. 29).

Sem embargo, sustentamos que a fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, acolhendo os fundamentos da proposta de decisão (fls.32/33), reveste as características de clareza, suficiência e congruência que lhe permitem cumprir a sua dupla função:

- endógena, contribuindo para a transparência e qualidade da decisão, ao obrigar o autor à exteriorização dos motivos determinantes do sentido daquela
- exógena, facultando ao destinatário uma opção esclarecida entre a conformação e a impugnação da decisão (graciosa ou contenciosa)

O cabal cumprimento da função exógena evidencia-se na abundante argumentação expendida pela destinatária do acto na petição de impugnação judicial, com a qual procura contrariar os motivos determinantes da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte, que vamos subordinar a alíneas.

a) A impugnante é uma sociedade que se dedica à compra, venda e revenda de bens imobiliários e promoção de imóveis.

b) Encontra-se inscrita em IRC e IVA desde 28 de Dezembro de 1999.

c) A sociedade impugnante adquiriu em 15 de Outubro de 2004 à sociedade Maproar-Promoções Imobiliárias, Ld.ª, dois lotes de terreno inscritos na matriz urbana da Freguesia de Ermesinde sob os artigos 9681 e 9583.

d) Em 18 de Novembro de 2004 apresentou no respectivo Serviço de Finanças um pedido de não sujeição ao IMI dos referidos prédios alegando que se tratavam de terrenos para construção que tinham passado a constar do activo de uma empresa que tinha por objecto de construção de edifícios para venda.

e) Pedido que foi apresentado nos termos do art. 9º, n.º 1 d) do CIMI.

f) A Maproar Promoções Imobiliárias, Ld.ª, requereu em 24 de Julho de 2002, ao referido serviço de finanças a não sujeição a Contribuição Autárquica dos mesmos prédios alegando que se tratavam de prédios para revenda, que tinham passado a figurar no activo da empresa, que se dedicava à venda de prédios.

g) Esse pedido foi deferido pelo período de um ano (até 31 de Dezembro de 2003).

h) O pedido da Sinerluz foi indeferido em 28 de Dezembro de 2004 por os terrenos terem sido adquiridos a entidades que já tinham beneficiado de isenção da CA.

2.2 Em face do teor das conclusões da alegação do recurso, bem como do parecer do Ministério Público, a questão que, antes de todas, aqui se coloca é a de saber da nulidade, ou não, da sentença recorrida, por vício de omissão de pronúncia devida.

Nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a decisão judicial é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar.

Esta nulidade (como, aliás, repetidamente tem dito esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo) está conexionada com os deveres de cognição do Tribunal, previstos no artigo 660.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, no qual 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, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade – cf. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil anotado*, vol. V, p. 143.

No caso *sub judicio*, a ora recorrente vem dizer, na conclusão i) da alegação do presente recurso, que «A Douta Sentença recorrida é nula por se abster de pronunciar sobre questões que devia ter apreciado, invocadas pela Autora, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, quais sejam, *a*. da errónea interpretação do n.º 6 do artigo 9.º do Código do IMI; *b*. da não verificação dos pressupostos previstos no n.º 6 do artigo 9.º do Código do IMI».

E, segundo julgamos, tem razão a ora recorrente.

Com efeito, quer a questão «da errónea interpretação do n.º 6 do artigo 9.º do Código do IMI», quer a «da não verificação dos pressupostos previstos no n.º 6 do artigo 9.º do Código do IMI» são questões que vêm postas desde a petição inicial dos presentes autos de impugnação judicial.

A primeira questão vem posta dos artigos 22.º a 34.º, e a segunda, dos artigos 35.º a 44.º da petição inicial.

Quanto à primeira questão [«da errónea interpretação do n.º 6 do artigo 9.º do Código do IMI»], a ora recorrente defende, mormente, que «tal limitação só tem sentido ser aplicada quando o regime de não sujeição de que beneficiou a empresa alienante do prédio é o mesmo de que pretende beneficiar a empresa adquirente do mesmo»; «ou seja, a limitação do n.º 6 do artigo 9.º do CIMI só terá sentido útil quando o regime de não sujeição de que beneficiou a empresa alienante do prédio tem a sua base o facto de se tratar de imóveis para revenda [alínea e) do n.º 1 do artigo 9.º do CIMI], sendo este mesmo regime de que pretende beneficiar a empresa adquirente do mesmo»; «ou quando o regime de não sujeição de que beneficiou a empresa alienante do prédio tem na sua base o facto de se tratar de terrenos que tenham por objecto a construção de edifícios para venda [alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º do CIMI]» – cf. os artigos 26.º, 27.º e 28.º da petição inicial.

Em relação à segunda questão [«da não verificação dos pressupostos previstos no n.º 6 do artigo 9.º do Código do IMI»], a ora recorrente advoga particularmente que «aquando da aquisição dos prédios em apreço – em 15 de Outubro de 2004 –, a entidade que os alienou ainda não tinha beneficiado de qualquer não sujeição do imposto em apreço (…)»; pois que «na data em que foi proferido o despacho de indeferimento ao pedido de não sujeição apresentado pela Impugnante, a "Maproar Promoções Imobiliárias, L.da" ainda não tinha beneficiado do aludido regime de não sujeição, pela simples razão dos despachos serem simultâneos – ambos de 28 de Dezembro de 2004 – e não se sucederem no tempo» – cf. os artigo 40.º e 41.º da petição inicial.

A sentença recorrida, depois de dizer que «A questão em análise nos autos prende-se com o saber se os referidos prédios devem ser tributados em sede de IMI ou se deve ser conhecida à impugnante a isenção do imposto conforme por si solicitado», conclui que «não pode proceder a alegação da impugnante no sentido de que o IMI só podia ser aplicado às aquisições ocorridas na sua vigência em que os alienantes já tivessem beneficiado do regime de exclusão, sob pena de aplicação retroactiva da lei fiscal, que é proibida».

Na realidade, a sentença recorrida expende como segue.

A discussão in casu prende-se com a legalidade do acto de liquidação.

O CIMI entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2003, nos termos do disposto no art. 31º, do DL 287/03 de 12 de Novembro.

Com a sua entrada em vigor foi revogado o Código da Contribuição Autárquica, considerando-se este imposto substituído pelo imposto municipal sobre imóveis - art. 31, n.º l do CIMI.

Mantiveram-se em vigor os benefícios fiscais relativos à contribuição autárquica.

O pedido da impugnante foi formulado nos termos do art.º 9º d) do CIMI.

O seu indeferimento foi efectuado nos termos do n.º 6 do mesmo preceito legal.

Nos termos do art.º 9, d) do CIMI, o imposto é devido do quarto ano seguinte, inclusive, àquele em que o terreno para construção tenha passado a figurar no activo de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda.

De acordo com o disposto no n.º 6 do referido preceito legal, não gozam do regime previsto nas alíneas d) e e) do n.º1, os sujeitos passivos que tenham adquirido o prédio a entidade que dele já tenha beneficiado.

Pelo que, não pode proceder a alegação da impugnante no sentido de que o IMI só podia ser aplicado às aquisições ocorridas na sua vigência em que os alienantes já tivessem beneficiado do regime de exclusão, sob pena de aplicação retroactiva da lei fiscal, que é proibida.

Ora, como se vê, a sentença recorrida curou, sim, da questão da aplicação retroactiva da lei, também levantada pela ora recorrente na petição inicial, mas não tratou das indicadas questões «da errónea interpretação do n.º 6 do artigo 9.º do Código do IMI», e «da não verificação dos pressupostos previstos no n.º 6 do artigo 9.º do Código do IMI».

E, assim sendo, foi omitido o dever de apreciar essas identificadas questões – por tal modo que a sentença recorrida padece de nulidade.

Pelo que nos resta concluir, em súmula, que a *sentença* que labora em *omissão de pronúncia devida* em relação a invocadas questões de «errónea interpretação do n.º 6 do artigo 9.º do Código do IMI» e de «não verificação dos pressupostos previstos no n.º 6 do artigo 9.º do Código do IMI» sofre de *nulidade*, por força do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3. Termos em que se acorda anular a sentença recorrida, assim se provendo o recurso.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Interrupção da prescrição. Responsável subsidiário. Aplicação da lei no tempo. Responsabilidade de sucessor de responsável subsidiário.

Sumário:

I — Os actos interruptivos praticados em relação ao devedor originário na vigência do CPT têm os efeitos interruptivos que a lei lhe atribuía independentemente do momento em que viesse a ocorrer a citação do devedor subsidiário.

II — O termo do prazo de suspensão da prescrição derivado de adesão ao regime de pagamento de dívidas fiscais previsto no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, só ocorre com a prolação do despacho que exclui o contribuinte desse regime de pagamento.

III — O regime da responsabilidade subsidiária por dívidas fiscais a aplicar é o vigente no momento ou momentos em que ocorreram os factos de que emerge a responsabilidade.

IV — No domínio de vigência do CPT era admissível responsabilidade subsidiária de sucessores de responsáveis subsidiários, dentro dos limites da herança.

Processo n.º 475/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Hortência de Jesus Nunes Pinto.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – HORTÊNSIA DE JESUS NUNES PINTO deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco oposição a uma execução fiscal que contra si reverteu na qualidade de responsável subsidiária (por ser cabeça-de-casal da herança de um responsável subsidiário) da firma GESSOGUARDA – AMARO GONÇALVES E PINTOS, LDA.

Aquele Tribunal julgou a oposição procedente.

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

a) O regime previsto no art. 48.º, n.º 3 da LGT, tem natureza substantiva e entrou em vigor em 01.01.1999, pelo que não se aplica a factos tributários anteriores;

b) "Dispondo sobre o seu domínio de vigência, o art. 6.º do DL 398/98 de 17.12 estabelece o seu início em 01 de Janeiro de 1999, sendo por isso aplicável somente aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados a partir dessa data. Semelhante regime não é aplicável ao caso vertente visto que o art. 48.º da LGT ao regular a prescrição da obrigação tributária institui um direito subjectivo em favor do contribuinte sendo, por isso, uma norma material destinada a regular as relações inter-subjectivas das pessoas" – Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 05.04.2005, processo 00495/05.

c) O prazo prescricional de 10 anos, aplicável às dívidas "sub judice" é o constante do art. 34.º do CPT, pelo que a contagem do mesmo efectua-se a partir do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto, nos termos do art. 34.º n.º 2 do CPT, isto é, 01.01.1994, estando em causa o ano de 1993.

d) De acordo com o art 14.º n.º 10 do DL 124/96, o deferimento do requerimento de adesão determina que enquanto o devedor reunir as condições do art. 3.º, os processos de execução em curso se encontram suspensos. Segundo o art. 5.º n.º 5 do DL 124/96, o prazo de prescrição das dívidas que se encontrem a ser regularizadas ao abrigo do "Plano Mateus", suspende-se durante o período de pagamento em prestações.

e) No caso concreto, o prazo prescricional suspendeu-se em 04.03.1997 e a exclusão do plano de pagamentos, em 07.11.2005;

f) Na esteira da mais recente jurisprudência, proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, a execução fiscal fica suspensa e com ela também o prazo de prescrição desde o despacho que defere o pedido de adesão ao plano de regularização de dívidas, até ao despacho de 07.11.2005 (despacho de exclusão) – Cfr. Acórdão do STA de 07.02.2007, proferido no âmbito do recurso 01130/06).

g) De contrário, seria atribuir um benefício ilegítimo ao contribuinte, que em 1997, vem junto da administração fiscal, manifestar, de boa-fé, a intenção de cumprir o plano de pagamento em prestações e depois, inopinadamente, não o faz.

h) O contribuinte não perdeu quaisquer vantagens atribuídas pelo plano prestacional do DL 124/96 de 10.08, pelo que, em qualquer momento, poderia ter regularizado os pagamentos em falta.

i) No entanto, não cumpriu nenhum dever que sobre ele impendia: nem o pagamento voluntário da dívida, no prazo legal de pagamento, nem após a citação para o processo executivo, nem sequer após a adesão ao plano de pagamentos do DL 124/96 de 10.08;

i) Pelo que, não é justo que não se aceite a suspensão do prazo legal de prescrição no período que medeia 04.03.1997 (data da adesão) e 07.11.2005, e com base nisso, se declare inexigível e extinto um crédito tributário, beneficiando a quem é única e exclusivamente imputável o não cumprimento dos deveres de pagamento das dívidas.

j) Nos processos executivos avocados à falência ficava suspenso o prazo de prescrição, nos termos do regime previsto no art. 29.º, n.º 2 do CPEREF, actual art. 100.º do CIRE, uma vez que se determinava a suspensão dos prazos de prescrição oponíveis ao devedor, em todas as acções executivas que tivessem sido abrangidas pelo regime de suspensão do despacho de prosseguimento do processo.

k) Pelo que, não pode afirmar-se a não repercussão de tal facto no prazo prescricional.

Pelo que, com o mais que Vossas Excelências se dignarão suprir, deve ser dado provimento ao recurso e em consequência ser revogada a decisão recorrida.

A Oponente contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1.ª – A sentença proferida, em que foi reconhecida, nos termos do n.º 3 do art. 48.º da LGT, a prescrição de parte da dívida exequenda, (IRC de 1993 e respectivos juros compensatórios) e em que foi reconhecida a ilegitimidade da Citada/Oponente/Recorrida no que respeita a outra parte da dívida (Coimas Fiscais de 1997,1998 e 1999), não merece reparo.

2.ª – De facto e em primeiro lugar, a Fazenda Pública não demonstrou, relativamente à dívida de coimas fiscais, os pressupostos da responsabilidade subsidiária nos termos do n.º l do art. 7.º-A do RJIFNA, à época em vigor, não tendo sequer alegado, em tempo próprio, a culpa do gerente (marido da Recorrida) na insuficiência do património da devedora originária "GESSOGUARDA-AMARO GONÇALVES E PINTOS, LDA".

3.ª – Com efeito, nas alegações de recurso, a Fazenda Pública nem sequer põe em causa a sentença no que à ilegitimidade da citada diz respeito.

4.ª – Não tem, também, razão a Fazenda Pública, relativamente à totalidade da dívida e especialmente em relação ao IRC de 1993 e aos juros compensatórios respectivos, quando defende que o art. 48.º da LGT, nomeadamente o seu n.º 3, não é aplicável a factos tributários anteriores a l de Janeiro de 1999, data da sua entrada em vigor.

5.ª – Com efeito, não pode ignorar-se o regime previsto no art. 297.º, l do Código Civil que define o campo de aplicação temporal daquelas normas.

6.ª – Como ensinam e exemplificam os ilustres Profs. Pires de Lima e Antunes Varela, sobre a questão da aplicabilidade da lei nova aos prazos em curso de prescrição: "O prazo era, por exemplo, de cinco anos e passou a ser de dois. Contam-se os dois anos a partir da nova lei. Se, porém, o prazo de cinco anos terminar antes do novo prazo de dois, por já terem decorrido mais de três anos quando a

nova lei entrou em vigor, é então aplicável o antigo prazo. Deve entender-se, para aplicação do n.º l do art. 297.º.º do Código Civil, que se trata de um prazo mais curto, quando a lei antiga não estabelecia qualquer prazo para o exercício do direito e ele veio a ser estabelecido pela nova lei. É um caso implicitamente compreendido naquela regra ". (Opinião emitida in Código Civil (anotado), 1967, Vol. I, pag. 192, citada por António Batista da Silva e José Alves Rodrigues em comentários ao art. 27.º no Código de Processo das Contribuições e Impostos, Rei dos Livros, 1981, pag. 175).

7.ª – Em causa nos autos estava a dívida de 123.400,06 €, em nome do devedor originário "GESSOGUARDA – AMARO GONÇALVES E PINTOS, LDA" e das seguintes proveniências:

a) 110.179,98 € respeitantes a IRC do ano de 1993 liquidados adicionalmente em 1996;

b) 27,37 € de juros compensatórios de IRC de 1993 e liquidados em 1996;

c) 12.255,47 € respeitantes a coima liquidada em 1999 e respectivas custas do processo, aplicada por despacho transitado em julgado em 10 de Dezembro do mesmo ano;

d) 533,72 € respeitantes a coima liquidada em 1998 e respectivas custas do processo, aplicada por despacho transitado em julgado em 18 de Setembro do mesmo ano;

e) 403,52 € respeitantes a coima liquidada em 1997 e respectivas custas do processo, aplicada por despacho transitado em julgado em 3 de Novembro do mesmo ano.

8.ª – Assim, tendo a citação da responsável subsidiária sido efectuada em 6 de Junho de 2006, não teve a mesma a virtualidade de produzir efeitos relativamente à Oponente.

9.ª – Afigura-se à Oponente/Recorrida que a interpretação harmoniosa das normas do art. 297.º, 1 do Código Civil e do art. 48.º, 3 da Lei Geral Tributária leva à conclusão de que a citação da Oponente, para produzir efeitos, sempre teria que ser efectuada, pelo menos, até 31/12/2003, ou seja, até ao final do 5.º ano posterior ao da entrada em vigor daquela última norma, e isto caso não se aceite que a citação deveria ter sido efectivada até final do 5.º ano posterior ao ano da liquidação, como aliás, decidiu o Tribunal "a quo".

10.ª – Por isso, mesmo que tivessem ocorrido factos interruptivos da prescrição na esfera jurídica do devedor originário, nunca tais factos poderiam produzir quaisquer efeitos relativamente à devedora subsidiária.

11.ª – Mas nem isso aconteceu.

12.ª – Com efeito, o Dec. Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto não teve qualquer consequência nos prazos de prescrição, uma vez que, após o deferimento do pedido de adesão ao denominado "Plano Mateus" efectuado pelo devedor originário, nunca este chegou a beneficiar das respectivas facilidades, tendo ficado arredado desde o início, uma vez que não procedeu ao pagamento de qualquer prestação.

13.ª – É que, nos termos do n.º 2, a) do art. 3.º e do n.º 10 do art. 14.º daquele Dec. Lei a dívida tornou-se exigível, nos termos da lei em vigor.

14.ª – E tanto assim foi, que o Sr. Chefe de Finanças da Guarda, por despacho de 12/06/97, mandou prosseguir a execução, conforme consta a folha 124 dos presentes autos de Oposição.

Nestes termos, com o mais que Vossas Excelências se dignarão suprir, deve ser negado provimento ao Recurso da Fazenda Pública e, em consequência, ser mantida a decisão recorrida.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto remeteu para o douto parecer do Ministério Público no Tribunal Central Administrativo Sul, no sentido do não provimento do recurso.

Por despacho do Relator as partes foram convidadas a pronunciarem-se sobre as questões da falta de notificação do despacho de reversão e da ilegitimidade da Oponente para a execução, por ter sido chamada ao processo na qualidade de sucessora do responsável subsidiário, questões cujo conhecimento ficou prejudicado pelo decidido na sentença recorrida sobre a prescrição.

As partes pronunciaram-se sobre estas questões, defendendo a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública que a Oponente foi regularmente notificada do despacho de reversão e que possui legitimidade para ser chamada a execução e defendendo a Oponente que ocorre esta ilegitimidade e que o despacho de reversão enferma de falta de fundamentação e que ele não foi notificado com a citação.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Foi instaurada, em 20/02/1997, a execução fiscal n.º 1228-97/100893.5 contra GESSOGUARDA - AMARO GONÇALVES & PINTOS, LDA., por dívidas de IRC/93 e Juros Compensatórios/96 na importância respectiva de 22.089.102$00 e 5.487$00 (capa do processo executivo e certidões de dívida, fls. 17, 18 e 19);

2. A essa execução foram apensadas as seguintes execuções:

– n.º 101804.3, instaurada em 23/12/1997 por dívida de Coimas Fiscais/97 na importância de 80.898$00, aplicada em processo de contra-ordenação por decisão condenatória transitada em 15/10/1997 (capa do processo executivo e certidão de dívida, fls. 23 e 24);

– n.º 101220.7, instaurada em 16/10/1998 por dívida de Coimas Fiscais/98, na importância de 107.000$00, aplicada em processo de contra-ordenação por decisão condenatória transitada em 19/05/1998 (capa do processo executivo e certidão de dívida, fls. 79 e 80);

– n.º 100036.5, instaurada em 21/01/2000, por dívida de Coimas Fiscais/95, na importância de 2.457.000$00, aplicada em processo de contra-ordenação por decisão condenatória transitada em 05/02/1998 (capa do processo executivo e certidão de dívida, fls. 109 e 110).

3. Em 31/01/1997, a executada requereu, com relação às dívidas tributárias, a adesão ao plano de regularização de dívidas previsto no DL nº 124/96, de 10 de Agosto (fls. 115 e informação de fls. 128);

4. O pedido foi deferido por despacho do Sr. Chefe da Repartição de Finanças de 04/03/1997 (fls. 121);

5. Foi exarada no processo executivo a seguinte informação, com data de 12/06/1997: «(...) a executada aderiu ao Decreto-Lei n.º124/96, de 10 de Agosto, conforme requerimento que antecede e, embora notificada para o efeito, a mesma não efectuou até à presente data o pagamento de qualquer prestação».

6. No seguimento da referida informação, o Sr. Chefe da Repartição de Finanças, por despacho da mesma data, ordenou o prosseguimento da execução com a venda dos bens penhorados (fls. 124);

7. Foi decretada a falência da executada por sentença do Tribunal Judicial da Guarda de 07/06/1999, transitada em julgado em 24/09/1999 (ofício de fls. 30 e certidão da Conservatória do Registo Comercial da Guarda, a fls. 43);

8. Os processos executivos foram avocados ao de falência da executada, conforme ofício do tribunal judicial a fls. 30 com entrada na Repartição de Finanças em 25/06/1999;

9. Foram remetidos ao processo de falência, em 06/08/1999, os processos executivos n.ºs 100893.5, 101804.3 e 100220.7 (fls. 33 e 34);

10. Foram devolvidos à Repartição de Finanças em 23/09/2005 (ofício do Tribunal Judicial da Guarda, a fls. 35);

11. Por despacho de 07/11/2005, do Sr. Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária foi, a executada, excluída do regime prestacional ao abrigo do DL n.º 124/96, de 10 de Agosto (fls. 125 e informação de fls. 129);

12. Precedendo informação no processo sobre a inexistência de bens penhoráveis da executada, foi determinada a reversão contra os respectivos sócios e gerentes (fls. 48 e ss.);

13. Por despacho do Sr. Chefe de Finanças, de 06/06/2006, a execução reverteu contra a oponente (fls. 67);

14. Foi citada para a execução, mediante carta registada com A/R, em 07/06/2006 (fls. 69 e 69 v.);

15. Deduziu oposição em 30/06/2006 (informação de fls. 71);

16. A oponente foi citada na qualidade de cabeça-de-casal da herança por óbito de João Oliveira Pinto (despacho de fls. 107);

17. João Oliveira Pinto foi gerente da executada no período a que se reporta a dívida (certidão da Conservatória do Registo Comercial cit.).

3 – Na sentença recorrida julgou-se procedente a oposição, por se ter entendido que ocorreu a prescrição da dívida de IRC, de 1993, e juros compensatórios, de 1996, e que, relativamente às dívidas de coimas fiscais, não se provou a culpa da Oponente na insuficiência do património da devedora originária.

No presente recurso jurisdicional, a Fazenda Pública defende, em suma, que

– o regime do art. 48.º, n.º 3, a LGT apenas se aplica a procedimentos e processos iniciados após 1-1-1999;

– o prazo de prescrição suspendeu-se durante o período de pagamento em prestações ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, até ser proferido despacho de exclusão;

– nos processos de execução fiscal que são juntos a processos de falência fica suspenso o prazo de prescrição da obrigação tributária.

4 – O art. 48.º, n.º 3, da LGT estabelece 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*».

Como se vê, esta disposição apenas se aplica em casos em que tenham ocorrido ***actos de interrupção*** em relação ao devedor originário, restringindo os seus efeitos em relação ao devedor subsidiário aos casos em que a sua citação ocorra antes do 5.º ano posterior ao da liquidação.

É de salientar que a subordinação a condição da extensão ao responsável subsidiário dos efeitos dos actos praticados em relação ao devedor originário, que se estabelece no n.º 3 do art. 48.º da LGT, apenas está prevista quanto aos ***actos interruptivos da*** prescrição e não também quanto às ***causas de suspensão da prescrição***, como tal denominadas. Por isso, quanto às causas de suspensão, as que se verificarem em relação ao devedor originário produzem efeitos em relação ao devedor subsidiário.

O único acto com efeito interruptivo da prescrição praticado em relação ao devedor originário foi a instauração das execuções fiscais, que ocorreu na vigência do CPT e tinha esse efeito, nos termos do art. 34.º, n.º 3.

Como resulta do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 12.º do CC, na falta de qualquer regra especial, a lei nova que dispõe sobre efeitos de factos só visa os factos novos.

Por isso, os actos interruptivos praticados em relação ao devedor originário na vigência do CPT têm os efeitos interruptivos que a lei lhe atribuía independentemente do momento em que viesse a ocorrer a citação do devedor subsidiário.

Assim, não é correcta a posição defendida pela Fazenda Pública, no sentido de que o regime do art. 48.º, n.º 3, «*apenas se aplica a procedimentos e processos iniciados após 1-1-1999*», pois ele aplica-se a todos os actos com efeito interruptivo que forem praticados após a entrada em vigor da LGT, em 1-1-1999, independentemente de o procedimento ou processo se ter iniciado antes dessa data.

Mas, no caso em apreço, não resultando da matéria de facto fixada ter ocorrido, após a entrada em vigor da LGT, qualquer facto com efeito interruptivo em relação ao devedor originário, o regime daquele art. 48.º, n.º 3, é inaplicável.

5 – A segunda questão colocada pela Fazenda Pública é a de o prazo de prescrição se ter suspendido durante o período de pagamento em prestações ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, até ser proferido despacho de exclusão.

Este diploma contém no seu art. 5.º, n.º 5, uma norma especial sobre suspensão da prescrição, nos termos da qual «*o prazo de prescrição das dívidas suspende-se durante o período de pagamento em prestações*».

O «*período de pagamento em prestações*» é o período em que o contribuinte tem possibilidade de efectuar esse pagamento, que é fixado no despacho de deferimento do pedido, nos termos previstos no art. 14.º daquele diploma, até ao máximo de 150 prestações (art. 5.º, n.º 1), a não ser que venha a ser decidida pela Administração a cessação desse regime.

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. ([1])

No caso em apreço, como resulta da matéria de facto fixada, o pedido de adesão ao plano de regularização de dívidas previsto naquele DL n.º 124/96 foi deferido em 4-3-1997 (ponto 4 da matéria de facto) e só por despacho de 7-11-2005 a devedora originária foi excluída desse regime prestacional (ponto 11 da matéria de facto).

Por isso, entre 4-3-1997 e 7-11-2005 esteve suspenso o prazo de prescrição, como defende a Fazenda Pública no presente recurso jurisdicional.

6 – A terceira questão colocada é a de «*nos processos de execução fiscal que são juntos a processos de falência fica suspenso o prazo de prescrição da obrigação tributária*».

Como resulta da matéria de facto fixada, os processos de execução fiscal referidos nos autos estiveram juntos a processo de falência entre 25-6-1999 e 23-9-2005 (pontos 8, 9 e 10 da matéria de facto).

Assim, verifica-se durante todo o período em que os processos estiveram juntos ao processo de falência está incluído no período em que o prazo de prescrição esteve suspenso por estar autorizado o regime de pagamento em prestações previsto no Decreto-Lei n.º 124/96.

Por isso, estando por esta razão o prazo de prescrição suspenso durante todo o período de junção dos processos de execução fiscal ao processo de falência, deixa de ter interesse apreciar se a suspensão do prazo também derivava dessa junção, pois este período já está inutilizado para a prescrição por força daquele Decreto-Lei n.º 124/96.

Consequentemente, não sendo permitido praticar actos inúteis (art. 137.º do CPC), fica prejudicado o conhecimento desta terceira questão colocada pela Fazenda Pública no presente recurso jurisdicional.

7 – Em face do exposto, é claro que não decorreu ainda o prazo de prescrição das dívidas exequendas de IRC de 1993 e juros compensatórios de 1996.

Com efeito, foi instaurada execução fiscal para cobrança de tais dívidas em 20-2-1997 e este facto interrompeu a prescrição, nos termos do disposto no art. 34.º, n.º 3, do CPT então vigente.

Com a interrupção, iniciou-se um novo prazo de 10 anos.

No momento da entrada em vigor da LGT, em 1-1-1999 (art. 6.º do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro) tinham decorrido menos de dois anos deste novo prazo de prescrição, pelo que faltavam mais de oito anos para a prescrição se completar à face do prazo previsto no art. 34.º do CPT.

Por isso, sendo de oito anos o prazo de prescrição previsto no art. 48.º, n.º 1, desta Lei, no momento da sua entrada em vigor faltava menos tempo para a prescrição se completar à face da LGT, pelo que é de aplicar este novo prazo, considerando-se apenas o período decorrido na vigência da nova lei, em consonância com o disposto no art. 297.º, n.º 1, do CC.

Como o decurso do prazo de prescrição esteve suspenso até 7-11-2005, por força de estar autorizado o pagamento em prestações, como se referiu, só a partir desta data se começou a contar o prazo de prescrição de oito anos, pelo que tem de se concluir que este prazo não se completou.

Por isso, procede o recurso da Fazenda Pública.

8 – Só tendo sido impugnado no recurso jurisdicional o decidido na sentença recorrida quanto à prescrição, a revogação da sentença será parcial, sendo mantido o decidido quanto à procedência da oposição relativamente à dívida exequenda resultante de coimas, uma vez que «*os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo*» (art. 684.º, n.º 4, do CPC).

9 – Além da questão da prescrição, a Oponente baseou a sua oposição em outras questões, designadamente a da falta de notificação do despacho de reversão e a ilegitimidade para a execução, por ter sido chamada ao processo na qualidade de sucessora do responsável subsidiário.

Estas questões não foram apreciadas na sentença recorrida, decerto por se ter entendido que o conhecimento estava prejudicado pela solução dada às questões da prescrição e da responsabilidade pelas dívidas de coimas.

De harmonia com o disposto no art. 715.º, n.º 2, do CPC, «*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*».

Esta regra do art. 715.º, n.º 2, é aplicável também aos recursos interpostos para o Supremo Tribunal Administrativo, por força do preceituado no art. 281.º do CPPT e nos arts. 749.º e 762.º, n.º 1, do CPC. Esta aplicação deve efectuar-se mesmo nos casos em que o Supremo Tribunal Administrativo tem poderes de cognição restritos a matéria de direito, como se confirma pelo art. 726.º do CPC, que não afasta a aplicação daquele n.º 2 do art. 715.º aos recursos de revista. ([2])

No entanto, a decisão pelo Supremo Tribunal Administrativo de questões não conhecidas pelo tribunal recorrido, nos casos em que não tem poderes de cognição em matéria de facto (os casos julgados inicialmente pelos tribunais tributários, como resulta do n.º 5 do art. 12.º do ETAF de 2002) depende, naturalmente, da suficiência da matéria de facto fixada, para além dos elementos que constam do presente processo.

No caso em apreço, a matéria de facto fixada é suficiente para apreciar a tanto a questão da ilegitimidade para a execução dos sucessores do responsável subsidiário como a da notificação do despacho de reversão.

10 – Foi dado como provado que João Oliveira Pinto foi gerente da executada no período a que se reporta a dívida e que a Oponente foi citada na qualidade de cabeça-de-casal da herança daquele gerente.

A responsabilidade subsidiária por dívidas fiscais constitui uma modalidade de responsabilidade civil extracontratual, emergente de determinados factos.

Os efeitos jurídicos de factos são os previstos nas leis vigentes no momento ou momentos em que eles ocorrem, como decorre das regras dos n.ºs 1 e 2 do art. 12.º do CC, de que resulta que as leis que dispõem sobre os efeitos de factos só visam os factos novos.

Assim, tendo os factos de que emana a responsabilidade imputada à Oponente ocorrido na vigência do CPT, o regime da responsabilidade subsidiária nele previsto que há que aplicar.

No que concerne à questão da possibilidade de reversão da execução fiscal contra sucessores de responsáveis subsidiários, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir no sentido afirmativo, inclusivamente à face do regime do CPT. ([3])

Como se diz no acórdão de 2-3-2005, recurso n.º 921/04:

Muito embora esta questão, com a entrada em vigor da LGT, não suscite grandes dúvidas, na medida em que este diploma legal veio expressamente prever a possibilidade de transmissão das obrigações subsidiárias, mesmo que não tenham ainda sido liquidadas, em caso de sucessão por morte, sem prejuízo do benefício do inventário (cfr. artº 29º, n.º 3), o certo, porém, é que, antes da vigência daquele diploma legal, muitas foram as dúvidas que se levantaram à volta da referida questão, concretamente sobre a interpretação que havia que ser feita do disposto nos artºs 239º e 241º do CPT, aqui aplicável.

Assim, têm entendido alguns doutrinadores que o teor literal do prédito artº 239º, tal como já acontecia no âmbito do artº 146º do CPCI, ao estabelecer que só "podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários e seus sucessores dos impostos e demais dívidas referidas no artigo 233.º", continuava a apontar no sentido de não se prever a possibilidade de instauração de execução fiscal contra sucessores dos responsáveis subsidiários, continuando a prever-se apenas a reversão contra sucessores de devedores originários.

Por outro lado, no artº 241º do CPT, como já sucedia no artº 151º do CPCI, a possibilidade de habilitação através do processo especial, simplificado, ali regulado, só está previsto para os sucessores da pessoa que no título figurar como devedor e não também para os sucessores dos responsáveis subsidiários (neste sentido, Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 901 e Cardoso da Costa, in Curso de Direito Fiscal, 1970, pág. 284).

Todavia, diferente tem sido a jurisprudência fixada por esta Secção do STA sobre esta questão e que aqui vamos seguir de perto, pois não vemos motivo para a alterar.

E, desde logo, tem vindo a entender-se que tal raciocínio não será o mais correcto por puramente literal, tendo de ceder face a outros elementos de interpretação.

Aliás, já o próprio artº 239º, n.º 2 prevê "o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários", como é o caso.

Daí e para a resolução desta questão, a necessidade de recorrer a outros princípios, em matéria da definição da natureza da própria responsabilidade em causa, como dos que requer a sucessão.

Assim, "não sofre dúvida de que os sucessores dos responsáveis subsidiários são responsáveis pela satisfação das dívidas em que estes se tenham constituído.

Na verdade, preceitua o artº 2024º do Código Civil que se diz sucessão o chamamento de uma ou mais pessoas à titularidade das relações jurídicas patrimoniais de uma pessoa falecida e a consequente devolução dos bens que a esta pertenciam.

Quer isto dizer que os sucessores passam a ser titulares de todas as relações jurídicas que eram encabeçadas pelo autor da herança. O artº 2025º do CC excepciona, porém, desta regra as relações de natureza pessoal e aquelas que por lei devam considerar-se extintas por morte do autor da herança. E tais relações jurídicas abrangem, como é óbvio, as relações obrigacionais do autor da herança. As dívidas deste transmitem-se aos seus sucessores. Mas com o limite atrás assinalado:...os sucessores não respondem para além das forças da herança...".

E acrescentámos nós que há que ter ainda em conta o que dispõe o artº 2068º do CC, nos termos do qual a herança responde, nomeadamente "pelo pagamento das dívidas do falecido".

"É certo que...o artº 13º do CPT apenas prevê a responsabilidade solidária e subsidiária dos administradores e gerentes das empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, regulando os respectivos pressupostos. Mas isso não exclui de nenhum modo que a responsabilidade dos administradores e gerentes que vier a ser apurada não se transmita aos seus sucessores, nos termos gerais de direito, ou seja, de harmonia com as acima citadas normas de direito civil. Admitir o contrário seria atentar contra uma regra fundamental de direito sucessório português e nada poderia justificar que acontecesse em sede de direito fiscal, atenta até a não menor premência da necessidade de cobrança de créditos fiscais em relação a quaisquer outros..."

Assim, seja qual for a natureza do artº 239º do CPT, a verdade é que tal norma se destina "a estabelecer a responsabilidade solidária ou subsidiária dos administradores ou gerentes e os termos em que ela se apura no processo de execução fiscal, e não a responsabilidade dos seus sucessores. Estes ficam colocados precisamente na situação jurídica em que se encontrava o de cujus à data da abertura da herança, justamente por força das acima referidas normas de direito sucessório.

Daí que se compreenda que...o artº 239º do CPT não faça qualquer alusão à responsabilidade dos sucessores dos responsáveis solidários ou subsidiários, uma vez que o objectivo de tal norma foi o de estabelecer um mecanismo particular da execução fiscal em relação a execução comum – a possibilidade de reversão da execução em relação aos devedores solidários ou subsidiários. Se não fosse essa possibilidade, o credor tributário teria que obter previamente um título executivo contra os responsáveis solidários ou subsidiários. A reversão constitui a abertura de um excerto de natureza

declaratória no processo de execução, com vista precisamente a tornar mais expedito o apuramento da responsabilidade solidária ou subsidiária dos administradores ou gerentes.

Ora, do que aqui se trata é de aplicar o regime geral de responsabilidade dos sucessores pelas dívidas do autor da herança, matéria que, por inexistência de razões para desvio em relação às regras gerais, o legislador não viu necessidade de especificar...no CPT...

Resulta, pois, do exposto que...do que se trata não é de estender a culpa do gestor de uma sociedade, responsabilidade prevista no artº 13º do CPT ao seu sucessor nem de interpretar extensivamente o artº 239º do CPT, mas de se concluir que a responsabilidade do sucessor deriva da do de cujus, na qualidade de responsável subsidiário da sociedade de que foi gerente. Ou seja, trata-se de concluir que a recorrente, não por força do citado artº 239º do CPT mas antes pelas regras gerais de direito sucessório" está colocada precisamente na posição jurídica do seu cônjuge, situação esta apurada à luz do artº 13º do CPT, tal como se definiu na sentença, nesta parte sem reacção" (Acórdão de 29/5/95, in rec. n.º 18174).

Adere-se a esta jurisprudência, concluindo que a presente execução podia reverter contra os herdeiros do responsável subsidiário e a Recorrente podia ser chamada à execução na qualidade de cabeça-de-casal da respectiva herança.

11 – Relativamente à questão da notificação do despacho de reversão, constata-se pelos autos que a notificação não foi efectuada.

Na verdade, a Recorrente foi notificada para exercício do direito de audição e foi posteriormente citada, mas não foi efectuada notificação de qualquer despacho decidindo a reversão, nem foi incluída na citação referência aos requisitos essenciais para validade de uma notificação de uma decisão em matéria tributária, designadamente a indicação do autor do acto, do seu sentido e da sua data, para cuja falta no n.º 9 do art. 39.º do CPPT se prevê a nulidade da notificação.

Ora, a eficácia do despacho de reversão em relação à Recorrente depende da respectiva notificação, como se conclui do preceituado nos arts 77.º, n.º 6, da LGT e 36.º, n.º 1, do CPPT.

Sendo assim, o despacho de reversão não é eficaz em relação à Recorrente, não produz efeitos em relação a ela, pelo que a situação jurídica existente é, sob a perspectiva da possibilidade de prosseguir a execução contra a Recorrente, equivalente à da não existência de despacho.

Nestas condições, não pode prosseguir a execução contra a Recorrente, sem prejuízo da possibilidade de prosseguimento caso venha a ser efectuada a necessária notificação do despacho de reversão.

Termos em que acordam em

– conceder provimento ao recurso jurisdicional;

– revogar a sentença recorrida quando ao decidido sobre a prescrição das dívidas de IRC e juros compensatórios, que é a parte da sentença que é impugnada no presente recurso jurisdicional ([4]);

– julgar a oposição procedente, no que concerne a tais dívidas de IRC e juros compensatórios, por falta de notificação à Oponente do despacho de reversão, sem prejuízo da possibilidade de tal notificação vir a ser efectuada.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) (vencido quanto à questão da possibilidade de reversão contra sucessores de responsáveis subsidiários, conforme declaração anexa) — *António Calhau — Pimenta do Vale.*

Voto de vencido

Votei vencido quanto à questão da possibilidade de reversão da execução fiscal contra sucessores de responsáveis subsidiários, no domínio de vigência do CPT.

Foi dado como provado que João Oliveira Pinto foi gerente da executada no período a que se reporta a dívida e que a Oponente foi citada na qualidade de cabeça-de-casal da herança daquele gerente.

A responsabilidade subsidiária por dívidas fiscais constitui uma modalidade de responsabilidade civil extracontratual, emergente de determinados factos.

Os efeitos jurídicos de factos são os previstos nas leis vigentes no momento ou momentos em que eles ocorrem, como decorre das regras dos n.ºs 1 e 2 do art. 12.º do CC, de que resulta que as leis que dispõem sobre os efeitos de factos só visam os factos novos.

Assim, tendo os factos de que emana a responsabilidade imputada à Oponente ocorrido na vigência do CPT, o regime da responsabilidade subsidiária nele previsto que há que aplicar.

O art. 13.º do CPT estabelece o seguinte sobre a responsabilidade dos administradores ou gerentes das empresas e sociedades de responsabilidade limitada:

1 – Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património

da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.

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

Não há nesta norma qualquer elemento que permita imputar a responsabilidade subsidiária aos herdeiros de responsáveis subsidiários, pois estabelece-se apenas a responsabilidade das pessoas que exercem as funções de administração ou gerência.

Por outro lado, nem o CPT nem qualquer lei tributária vigente nos momentos em que ocorreram os factos de que emana a responsabilidade (1996) continha qualquer norma idêntica ao art. 29.º, n.º 2, da LGT, que, actualmente, prevê a transmissão por morte das obrigações tributárias subsidiárias.

Confirmando que no domínio de vigência do CPT não estava prevista a responsabilidade subsidiária de sucessores de responsáveis subsidiários, o art. 239.º do CPT, que estabelece a legitimidade dos executados em processo de execução fiscal, no que concerne a ***sucessores*** apenas faz referência aos sucessores dos devedores originários (n.º 1), omitindo qualquer referência a eles ao referir o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários (n.º 2). ([5])

Ainda na mesma linha, o art. 241.º, n.º 1, do CPT, reportando-se à responsabilidade dos herdeiros, faz apenas referência aos «*sucessores da pessoa que no título figurar como devedor*», entre os quais não se incluem os sucessores de responsáveis subsidiários, que, como decorre do facto de serem apenas subsidiariamente responsáveis, ***não figuram no título como devedores***.

Decorre, assim, do teor literal das disposições do CPT o afastamento da responsabilidade subsidiária dos sucessores de responsáveis subsidiários.

Trata-se, por outro lado, da solução mais acertada, pois no art. 13.º estabelece uma presunção de culpa daqueles que exercem a administração ou gerência de sociedades de responsabilidade limitada, que é um desvio à regra geral em matéria de responsabilidade civil extracontratual que é a de o ónus da prova da culpa caber ao lesado (art. 487.º, n.º 1, do CC).

Este desvio tem a sua evidente razão de ser na presumível maior facilidade que aqueles que exercem aquelas funções de administração ou gerência terão para demonstrarem as causas da insuficiência do património social para pagamento das dívidas fiscais, pois conhecerão melhor que ninguém as circunstâncias que geraram tal insuficiência.

Mas, sendo assim, é manifesto que tal desvio à regra da responsabilidade civil extracontratual não encontra fundamento razoável em relação aos sucessores desses administradores e gerentes que, normalmente nenhum conhecimento terão da vida da empresa e poderão ser mesmos menores de pouca idade ou mesmo nascituros.

Por outro lado, a responsabilidade fiscal subsidiária, embora vise primacialmente a defesa directa dos interesses patrimoniais da administração tributária, não deixa de ter ínsita uma ideia sancionatória, visando, através da ameaça que cria sobre o património dos administradores ou gerentes de sociedades levá-los a não descurarem o cumprimento das obrigações fiscais. ([6])

Ora, como é óbvio, esta finalidade sancionatória não pode existir em situações em que o responsável não foi a pessoa que exerceu a actividade de administração da empresa, pois não se justificam em relação a qualquer outra pessoa os efeitos jurídicos da aplicação de sanções.

Por isso, é de concluir que aquela interpretação que emana do teor literal das referidas normas do CPT é a que se compagina com o regime de responsabilidade civil extracontratual dos administradores e gerentes de sociedades anónimas que se prevê o art. 13.º e as regras gerais sobre ónus da prova em matéria de responsabilidade civil extracontratual, pelo que é essa a interpretação adequada, à face da unidade do sistema jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (art. 9.º, n.º 1, do CC).

Assim, é de considerar afastada a possibilidade de responsabilizar a Oponente pelas dívidas de IRC e juros compensatórios referidos nos autos.

O facto, referido pela Excelentíssima Representante da Fazenda Pública, de a LGT ter adoptado solução diferente, prevendo a transmissão aos sucessores da responsabilidade subsidiária (art. 29.º, n.º 2, da LGT), é irrelevante para a apreciação do caso dos autos, pois, como se referiu, estando-se no domínio de responsabilidade civil extracontratual, a lei aplicável é a vigente no momento em que ocorreram os factos de que tal responsabilidade emerge (art. 12º, n.º 2, do CC).

Lisboa, 3 de Dezembro de 2008. — *Jorge de Sousa.*

([1]) Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 6-1-2008, recurso n.º 416/07.

No mesmo sentido, tem vindo a decidir o Supremo Tribunal Administrativo como pode ver-se pelos seguintes acórdãos de 28-3-2007, recurso n.º 587/05, e de 9-4-2008, recurso n.º 646/07.

([2]) Neste sentido, podem ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-7-2002, recurso n.º 26688, *AP-DR* de 9-3-2004, página 2078.

([3]) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

– de 21/12/94, recurso n.º 18465;
– de 29-3-1995, recurso n.º 18174;
– de 18/1/95, recurso n.º 18303;
– de 2-3-2005, recurso n.º 921/04; e
– de 2-5-2007, recurso n.º 1105/06.

([4]) Mantendo-se o decidido relativamente à dívida exequenda derivada de coimas, pois não foi impugnado o decidido na sentença recorrida quanto à procedência da oposição nessa parte.

([5]) O art. 239.º do CPT tem a seguinte redacção:

1 – Podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários e seus sucessores dos impostos e demais dívidas referidas no artigo 233.º

2 – O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;

b) Insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

([6]) Neste sentido, pode ver-se CARDOSO DA COSTA, Curso de Direito Fiscal, 1970, página 284.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Despacho do relator. Violação do princípio do contraditório. Nulidade. art. 201º do CPC.

Sumário:

I — Tendo o MP suscitado a remessa dos autos à 1ª instância, a fim de ser aí proferido despacho que exprima a consequência jurídica da falta de apresentação das alegações de recurso, impunha-se que o recorrente fosse previamente ouvido sobre tal promoção.
II — Ordenando o relator a baixa dos autos à 1ª instância para aquele fim, sem previamente ouvir o recorrente, violou-se o princípio do contraditório.
III — Tal significa que foi cometida nulidade que pode influir no exame ou decisão da causa – art. 201º, n. 1, do CPC.
IV — Assim, o despacho é nulo.

Processo n.º: 526/08-30.
Recorrente: Bruno António Serzedelo da Costa Carvalho.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **BRUNO ANTÓNIO SERZEDELO DA COSTA CARVALHO**, identificado nos autos, veio arguir nulidades do despacho proferido pelo relator.

A Fazenda pública defende que não ocorrem as citadas nulidades.

Cumpre decidir.

O requerimento de arguição de nulidades não é mais do que uma reclamação para a conferência.

É assim que tem de ser entendida e é assim que será objecto de apreciação.

Vejamos então.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal, quando os autos lhe foram com vista, promoveu o seguinte:

"Apreciando reclamação dirigida ao presidente do tribunal *ad quem* (art. 688º n. 1 CPC) o Exmº Presidente do STA decidiu no sentido da sua convolação para «recurso jurisdicional para o competente tribunal superior» (fls.46/50).

"Em cumprimento da decisão foi proferido despacho de admissão do recurso, o qual foi notificado ao recorrente, sem que tenha apresentado alegações no prazo legal (fls. 204 e 206).

"Neste contexto promove o Ministério Público a devolução do processo ao tribunal de 1ª instância para proferimento de despacho que exprima a consequência jurídica da falta de apresentação das alegações de recurso (artºs. 282º n. 4 e 285º n. 1 CPPT)".

O relator proferiu o seguinte despacho:

"Concordo.

"Remeta à 1ª instância para os efeitos referidos na douta promoção que antecede".

É contra esta decisão que se insurge o recorrente, defendendo que não foi ouvido sobre a douta promoção do EPGA.

Foi assim, na sua óptica, violado o princípio do contraditório.

Tem razão o recorrente.

Não foi realmente ouvido sobre questão que pode ter consequências gravosas na sua esfera jurídica.

Foi pois violado, no caso, o princípio do contraditório, com expressão no art. 3º do CPC.

Deve entender-se assim que foi cometida nulidade que pode influir no exame ou decisão da causa – art. 201º, n. 1, do CPC.

O despacho do relator não pode pois manter-se.

2. Face ao exposto, acorda-se em anular o impugnado despacho do relator, assim se deferindo a reclamação.

Custas pela Fazenda Pública, que contra-alegou, fixando-se a taxa de justiça em 1 (uma) UC – art. 16º do CCJ.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Nulidade de sentença. Falta de fundamentação. Omissão de pronúncia. Limite de taxa de justiça.

Sumário:

I — Só há nulidade de sentença por falta de fundamentação quando ela for absoluta.

II — Só há nulidade por omissão de pronúncia relativamente a questões suscitadas pelas partes.

III — O art. 27.º do CCJ é aplicável apenas à taxa de justiça inicial e à taxa de justiça subsequente e não à conta de custas a elaborar no final.

Processo n.º 540/08-30.
Recorrente: Emídio Maria da Silva.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – EMÍDIO MARIA DA SILVA recorre para este Supremo Tribunal Administrativo do despacho proferido pela Meritíssima Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que indeferiu uma reclamação que apresentou da conta elaborada num processo de reclamação de acto praticado em execução fiscal.

O Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

A) — O Recorrente não concorda com o despacho proferido pela Meritíssima Juiz do tribunal a quo" pelas seguintes razões:

B) — O referido despacho apenas refere que não se verifica a manifesta desproporcionalidade entre o serviço público prestado e taxa aplicada ao caso concreto.

C) — Não refere valores a partir dos quais se pode considerar elevada e desproporcional uma taxa de justiça, como também não refere serviços concretamente prestados noutros processos que sirvam de referência à determinação do juízo de proporcionalidade a efectuar no caso concreto.

D) — A simples afirmação de que no caso concreto não se verifica a tal desproporcionalidade não é suficiente para se decidir pelo indeferimento da pretensão do recorrente, falta de fundamentação que determina a nulidade do despacho recorrido (artigo 668º n.º 1 alínea b) do CPC).

E) — O tribunal "a quo" não aplicou, nem justificou a razão da não aplicação ao caso concreto a norma constante do artigo 27º nº1 e n.º 3, quando no entender do recorrente o deveria ter feito, uma vez que a complexidade da causa é manifestamente reduzida, por estar apenas em causa a apreciação de matéria de direito — prescrição.

F) — Não foram requeridas nem ordenadas diligências de prova, pelo que o tempo dispendido com o processo foi também ele reduzido.

G) — As partes intervenientes no processo, nomeadamente o recorrente, agiu de boa fé, não colocou entraves aos processos no sentido de alterar ou retardar uma tomada de decisão da causa, pelo que não houve dispêndio de tempo para além do normal e necessário à decisão de processos desta natureza.

H) — Também, por este motivo é nulo o despacho recorrido (artigo 668º n.º 1 alínea d) do CPC).

I) — De acordo com todo o exposto deve o despacho recorrido ser declarado nulo e consequentemente ser reformada a conta, aplicando-se ao caso concreto o artigo 27º, 3 do CCJ.

J) O douto despacho recorrido violou o artigo 27º n.º 1 e n.º 3 do CCJ, bem como o artigo 668º n.º 1 alínea b) e d) do CPC.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogado douto despacho proferido na 1.ª instância, ordenando-se a reforma da conta de custas.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

Iº O dever de fundamentação a que alude o recorrente, baseando-se no art. 668º do C. P. Civil, aplica-se às sentenças, e não aos despachos como é o caso dos lautos, e nos termos do art. 158º do mesmo diploma as regras de fundamentação (respectivas não são tão exigentes a tal respeito.

2º A não aplicação dos n.ºs l e 3 do artº 27º do C.C. Judiciais ao caso não ia que ser fundamentada no despacho recorrido, não só porque a reclamação da conta não se referira ao mesmo, como o recorrente não recorreu em devido tempo a decisão final do processo que não aplicou tal norma.

Deve pois improceder o recurso apresentado.

JUSTIÇA

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O ora Recorrente apresentou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria uma reclamação de um acto praticado em execução fiscal.

A reclamação foi julgada parcialmente procedente, sendo a Fazenda Pública e o aí Reclamante condenados em custas em partes iguais.

Da sentença foi interposto recurso pela Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo Sul, que veio a conceder-lhe provimento, mantendo o despacho reclamado e condenando o aí recorrido (o Recorrente no presente recurso jurisdicional), em custas.

Na sequência da baixa do processo foi elaborada a conta, sendo liquidadas a taxa de justiça de 6.384,00 € relativa à 1.ª instância e 2.304,00 € relativa à 2.ª instância, a que acresce a quantia de 868,80 € de procuradoria.

O ora Recorrente apresentou reclamação da conta que foi indeferida pelo despacho de 10-12-2007, a fls. 14-15.

Neste despacho entendeu-se, em suma, que a conta foi elaborada de acordo com as normas legais aplicáveis, que o art. 73.º-B, n.º 3, do CCJ apenas se aplica aos recursos e não se verifica uma situação de manifesta desproporcionalidade entre o serviço público prestado e a taxa aplicada.

É deste despacho que vem interposto o presente recurso, que, sendo o seu objecto delimitado pelas conclusões das alegações (art. 684.º, n.º 3, do CPC), tem por objecto as questões das nulidades por falta de fundamentação e omissão de pronúncia e a violação do disposto nos n.ºs 1 e 3 do art. 27.º do CCJ.

3 – A primeira questão colocada pelo Recorrente é a de o despacho recorrido enfermar de nulidade por falta de fundamentação, por não esclarecer as razões por que se entende que não há manifesta desproporcionalidade entre a taxa de justiça aplicada e o concreto serviço prestado.

O art. 158.º, n.º 1, do CPC estabelece que «*as decisões proferidas sobre qualquer pedido controvertido ou sobre alguma dúvida suscitada no processo são sempre fundamentadas*»

O art. 668.º, n.º 1, alínea b), do CPC estabelece a cominação de nulidade para a sentença que não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

Esta norma é aplicável aos despachos, por força do disposto no art. 666.º, n.º 3, do CPC.

Como vem entendendo uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo só se verifica tal nulidade quando ocorra falta absoluta de fundamentação. ([1])

O ora Recorrente defendeu na reclamação da conta, em suma, que havia uma desproporção manifesta em relação ao serviço público efectivamente prestado, tendo em conta o custo de vida médio em Portugal, por o processo não ser complexo e não terem sido efectuadas diligências de prova, citando jurisprudência em abono da sua posição sobre a manifesta desproporcionalidade entre a taxa e o serviço prestado, os acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 227/2007 e 471/2007.

A decisão recorrida, sobre este ponto, afirma que «*não se verifica, na situação sub judice, a manifesta desproporcionalidade entre o serviço público prestado e a taxa aplicada que, nos termos da douta jurisprudência do Tribunal Constitucional citada pelo reclamante determina a inconstitucionalidade*».

Estando-se perante uma situação em que se discutia se estava perante uma situação de manifesta desproporção, a exigência de fundamentação será diminuta, pois o que é manifesto, o que é evidente, não carece de explicação, por definição.

De qualquer modo, o exame dos referidos acórdãos do Tribunal Constitucional, deixa perceber perfeitamente a razão por que se entendeu que não se estava perante uma situação de desproporção manifesta, comparável a que fora apreciada nesses acórdãos: no acórdão n.º 227/07 estava em causa a apreciação da proporcionalidade de uma taxa de justiça 49.879,79 €, liquidada numa providência cautelar e respectivo recurso jurisdicional; no acórdão n.º 471/2007 estava em causa a liquidação de taxa de justiça no valor global de 79.937,70 €, numa acção administrativa especial e respectivo recurso.

Trata-se, manifestamente, de situações não comparáveis à dos presentes autos, em que a taxa de justiça global, relativa às duas instâncias, é que 8.688,00 €, mais de cinco vezes menor que a situação apreciada no primeiro daqueles acórdãos e mais de nove vezes menor do que a situação que foi objecto do segundo acórdão.

Neste contexto, a afirmação de que «*não se verifica, na situação sub judice, a manifesta desproporcionalidade entre o serviço público prestado e a taxa aplicada que, nos termos da douta jurisprudência do Tribunal Constitucional citada pelo reclamante determina a inconstitucionalidade*» é perfeitamente elucidativa sobre a razão por que se decidiu como se decidiu ao não considerar manifesta a desproporcionalidade.

Por isso, o despacho recorrido não enferma de nulidade por falta de fundamentação.

De resto é de notar que o Recorrente, embora censure ao despacho recorrido não ter indicado os valores a partir dos quais se deve considerar desproporcionada a taxa de justiça, também não indicou, nem na sua reclamação nem no presente recurso jurisdicional, quais os valores que entende adequados para o efeito nem quantifica o custo de vida médio que, em seu entender, deve ser o ponto de referência para aquilatar a desproporcionalidade da taxa de justiça e indica acórdãos do Tribunal Constitucional relativos a situações manifestamente distintas da destes autos, a nível do montante de taxas de justiça, pelo que a fundamentação adoptada no despacho recorrido, ao fazer notar a diferença entre as situações analisadas nos referidos acórdãos do Tribunal Constitucional e a destes autos, não é menos densa, nos pontos criticados pelo Recorrente, que a fundamentação que o próprio Recorrente entendeu suficiente para tratar a questão abordada na reclamação apresentada.

Improcede, assim, o recurso jurisdicional, nesta parte.

4 – O Recorrente censura também ao despacho recorrido não ter aplicado o regime do art. 27.º, n.ºs 1 e 3, do CCJ, nem ter indicado as razões por que não fez a sua aplicação.

O Recorrente imputa ao despacho recorrido nulidade por omissão de pronúncia, quanto a este ponto.

A nulidade de sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questões sobre as quais deveria ter-se pronunciado [art. 668.º, n.º 1, alínea d), do CPC, aplicável por força do disposto no art. 1.º da LPTA].

Esta nulidade está conexionada com os deveres de cognição do Tribunal, previstos no artigo 660.º, n.º 1, do CPC, em que se estabelece que o juiz tem o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No caso em apreço, a questão da aplicação deste art. 27.º, n.ºs 1 e 2, do CCJ, não foi suscitada pelo ora Recorrente na sua reclamação da conta e, por isso, não havia dever de pronúncia sobre a questão da sua aplicação nem a consequente nulidade por omissão de pronúncia.

Por outro lado, não é de censurar a não aplicação do referido art. 27.º, pela óbvia razão de que ele não tem aplicação relativamente à conta, fixando apenas os limites da taxa de justiça inicial e da taxa de justiça subsequente, que são liquidadas e cobradas ***antes*** da elaboração da conta.

Por isso, não há violação deste art. 27.º, nem há omissão de pronúncia ao não se equacionar a possibilidade de ele ser aplicado.

Improcede, assim, o recurso jurisdicional, quanto a estas questões.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau* — *Lúcio Barbosa.*

([1]) Neste sentido, entre muitos outros possíveis, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 6-6-89 (recurso n.º 26268), de 10-10-90 (recurso n.º 11946), de 31-1-90 (recurso n.º 11921), de 29-5-91 (recurso n.º 24722), de 21-3-91 (recurso n.º 9034B) e de 15-5-91 (recurso n.º 13137).

Acórdão de 3 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Impugnação judicial. Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia.

Sumário:

I — A sentença é nula, por omissão de pronúncia, nos termos do disposto nos artºs 668º, n.º 1, alínea d) do CPC e 125º do CPPT, quando o juiz deixe de se pronunciar sobre questões que devesse apreciar, face ao preceituado no artº 660º, n.º 2 do CPC.

II — Assim é nula a sentença que não conheceu de uma questão da inconstitucionalidade suscitada pelo impugnante na petição inicial.

Processo n.º 570/08-30.
Recorrente: Têxtil Manuel Gonçalves, SARL.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Têxtil Manuel Gonçalves, SARL, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de fls. 223 e segs. que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação adicional de IRC, relativo ao exercício de 2000, na parte relativa à não admissão da contabilização do produto da reavaliação pela sua totalidade, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

i.. O presente recurso jurisdicional vem interposto de parte da douta sentença de fls...., proferida nos autos referidos em epígrafe, que negou provimento à impugnação judicial deduzida pela ora recorrente contra a liquidação adicional de IRC, efectuada pela Administração fiscal, relativamente ao exercício de 2000, em matéria de amortizações e reintegrações praticadas ao abrigo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro.

ii. Relativamente àquela matéria, o Tribunal *a quo* considerou que não se encontra a liquidação impugnada inquinada de qualquer vício de legalidade, uma vez que não se subsume em norma inconstitucional.

iii. Na formulação desta conclusão, teve o Tribunal *a quo* por base, sumariamente, a seguinte fundamentação: a) era juridicamente impossível à impugnante efectuar qualquer reavaliação dos seus activos ao abrigo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro. Quando muito, a impugnante poderia ter utilizado a possibilidade de reavaliação prevista no DL n.º 91/98, de 11 de Fevereiro; b) mesmo no caso de utilização da possibilidade de reavaliação prevista no DL n.º 91/98, de 11 de Fevereiro, verifica-se que, tendo o mesmo autorização legislativa conferida pela Assembleia da República (pela alínea a) do n.º 4 do artigo 30º da Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro) e prevendo o mesmo o mesmo regime que foi aplicado pela inspecção tributária, ou seja, a impossibilidade de amortizar 40% do produto reavaliado — alínea a) do n.º 1 do artigo 7º (que refere não ser dedutível para efeitos fiscais os custos e perdas relativas ao produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação), pelo que não ocorre qualquer inconstitucionalidade.

iv. Ora, salvo o devido respeito, entende a recorrente que a decisão recorrida merece censura na medida em que: a) padece de NULIDADE, por falta de pronúncia nos termos do art. 668º, n.º 1, alínea d), 1ª parte do CPC e art. 125º do CPPT; b) padece de NULIDADE, por excesso ou indevida pronúncia, nos termos do art. 668º, n.º 1, alínea d), 2ª parte do CPC e art. 125º do CPPT; e c) faz uma errada aplicação do direito, designadamente dos arts. 13º, n.º 2, 103º, n.º 2 e 3, 112º, 165º, n.º 1, alínea i), 198º, n.º 2, 199º e 266º da CRP, arts. 35º e 75º da LGT e arts. 23º, n.º 1, alínea g), 27º, n.º 1, e 32º do CIRC.

v. Quanto à nulidade da sentença por falta de pronúncia, dir-se-á que o Tribunal *a quo* não se pronuncia, na sentença recorrida, sobre a questão material sobre a qual é chamada a pronunciar-se: a questão da dedutibilidade fiscal integral do custo associado ao aumento das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação legal do activo imobilizado da ora recorrente.

vi. Para além disso, o Tribunal *a quo* não leva em linha de conta nenhum dos argumentos invocados pela ora recorrente na petição de impugnação judicial susceptíveis de conduzir à ilegalidade da liquidação adicional de imposto proposta pela Administração fiscal e, consequentemente, à procedência da impugnação judicial deduzida.

vii. Em vez disso, o Tribunal *a quo* detém-se numa questão nunca suscitada por qualquer uma das partes, impugnante ou impugnada, relacionada com a legitimidade da prática das reavaliações do activo imobilizado ao abrigo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro, por parte da impugnante.

viii. Acresce que o Tribunal *a quo* demite-se de decidir a respeito da inconstitucionalidade deste (e de outro) diploma, antes se detendo, a esse título, sobre a legalidade do DL n.º 91/98, de 11 de Fevereiro, decreto nunca citado ou invocado, quer como fundamento para a liquidação impugnada — por parte da Administração fiscal — quer como fundamento para a impugnação da mesma — por parte da ora recorrente —.

ix. Além disso, o Tribunal *a quo*, na sentença de que ora se recorre, revela claramente não ter sequer compreendido o problema jurídico sobre o qual era chamado a pronunciar-se.

x. Como facilmente se percebe através de uma leitura atenta da decisão recorrida, o Tribunal *a quo* confunde incessantemente a possibilidade de amortização de um determinado bem do imobilizado corpóreo, decorrido o prazo de vida útil do mesmo, por efeito da respectiva reavaliação ao abrigo de legislação especial, com a possibilidade da sua dedução integral ou parcial para efeitos fiscal

xi. É desta última hipótese que trata a impugnação judicial e é também desta última hipótese que trata a correcção tributária proposta pela Administração fiscal contra a qual aquela vem deduzida.

xii. Expressões como "o contribuinte apenas pode amortizar 60% do valor resultante da reavaliação" ou "os tais 40% que não podem ser amortizados por força do Decreto Regulamentar" ou ainda "impossibilidade de amortizar 40% do produto reavaliado" bem reflectem o equivoco em que o labora o Tribunal *a quo*.

xiii. Sucede que a questão *decidenda*, sobre a qual foi o Tribunal a quo chamado a pronunciar-se, é a de saber se as reintegrações praticadas pela TMG, no exercício de 2000, respeitantes a bens do seu activo imobilizado corpóreo, reavaliados ao abrigo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro, poderiam ou não ser desconsideradas, ainda que parcialmente, como custos daquele exercício com base naquela disposição regulamentar — e já não a questão de saber se as reintegrações praticadas pela TMG, no exercício de 2000, respeitantes a bens do seu activo imobilizado corpóreo, reavaliados ao abrigo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro, poderiam ou não ser realizadas —

xiv. e, ainda, para além desta, a questão de saber se a desconsideração fiscal do custo associado às referidas reintegrações do imobilizado (legalmente) reavaliado, efectivamente suportadas pela TMG, poderia ser suportada por qualquer outra solução legal, proposta pelo legislador português, no âmbito do CIRC, em respeito pelos princípios fundamentais em que assenta todo o sistema tributário nacional.

xv. Conforme demonstrámos, a sentença recorrida não se pronuncia sobre nenhuma destas questões.

xvi. Ora, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia enunciada na alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC está directamente relacionada com o comando prescrito no n.º 2 do art. 660º do CPC — o dever do juiz de conhecer de todas as questões que as partes lhe colocaram, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

xvii. Será pois nula uma sentença por omissão de pronúncia quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questões relativamente às quais deveria ter-se pronunciado, face ao disposto no n.º 1 do art. 660º do CPC.

xviii. Porque delas não conheceu, a douta sentença *a quo* é nula, por omissão de pronúncia, pelo que assim deve ser declarada e julgado nulo o acto impugnado, com procedência das lides.

xix. Quanto à nulidade da sentença por excesso ou indevida pronúncia, dir-se-á que o Tribunal *a quo* pronuncia-se, na sentença recorrida, sobre questões de que não podia tomar conhecimento por utilizar um fundamento que excede a causa de pedir vazada na petição de impugnação, por extravasar o elenco legal do conhecimento *ex officio* e por conhecer de objecto diverso do pedido formulado pela impugnante.

xx. Com efeito, já o dissemos, em vez de se pronunciar acerca da dedutibilidade fiscal integral (ou parcial) do custo associado ao aumento das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação legal do activo imobilizado da impugnante — tomando em consideração a fundamentação aduzida na petição de impugnação judicial —, o Tribunal *a quo* conhece de questões de que não podia conhecer pelo facto de excederem a causa de pedir da acção e por não conduzirem à consequência pretendida pela impugnante de anulação da liquidação adicional de imposto proposta pela Administração fiscal.

xxi. Neste sentido, ao deter-se numa questão nunca suscitada por qualquer uma das partes, impugnante ou impugnada, relacionada com a legitimidade da prática das reavaliações do activo imobilizado ao abrigo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro, e, bem assim, com a constitucionalidade do DL n.º 91/98, de 11 de Fevereiro, nunca citado ou invocado, quer como fundamento para a liquidação impugnada quer como fundamento para a impugnação da mesma, o Tribunal *a quo* excedeu a sua actividade cognitiva, padecendo a sentença proferida de NULIDADE por excesso de pronúncia.

xxii. Neste sentido, veja-se, a título meramente exemplificativo o acórdão do TCA - Sul, nos termos do qual é expressamente referido que a nulidade da sentença geralmente designada por excesso ou indevida pronúncia, segundo o disposto no artº 668, n.º 1, alínea d) — 2ª parte do CPC e artº 125 do CPPT, existe quando o tribunal toma conhecimento de questão de que não se podia conhecer pedido (Acórdão do TCA — SUL, processo n.º 01247/03, de 23/05/2006, *in* www.dgci.pt).

xxiii. Num outro processo, pronuncia-se ainda, o mesmo tribunal, no sentido de considerar que há excesso de pronúncia quando o Tribunal conhece de questões de que não pode tomar conhecimento por utilizar um fundamento que excede a causa de pedir vazada na petição, ou por extravasar o elenco legal do conhecimento *ex officio* ou, ainda, por conhecer de pedido quantitativa ou qualitativamente distinto do formulado pela parte, isto é, conhecer em quantidade superior ou objecto diverso do pedido (Acórdão do TCA — Sul, processo n.º 12166/03, de 30/09/2004, in www.dgci.pt).

xxiv. *In casu*, o Tribunal *a quo* excedeu manifestamente a sua actividade cognitiva, cometendo um erro de actividade jurisdicional que consubstancia a nulidade ora invocada, já que, salvo melhor opinião, a única questão que o Tribunal *a quo* podia e devia apreciar era a de saber se dedutibilidade fiscal integral do custo associado ao aumento das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação legal do activo imobilizado da TMG, face aos fundamentos invocados na petição de impugnação e a outros que compusessem o elenco legal do conhecimento *ex officio*,

xxv. e nunca, como já se referiu, a de saber se as reintegrações e amortizações praticadas em resultado da reavaliação legal do activo imobilizado da TMG eram ou não possíveis — esta questão nunca foi suscitada por nenhuma das partes não tendo sequer constituído fundamento para a liquidação impugnada.

xxvi. É, então, manifesto que, ao pronunciar-se sobre uma questão que não serviu sequer de causa à liquidação impugnada, o Tribunal *a quo* extravasou os poderes que lhe foram atribuídos por lei, padecendo a sentença por si proferida de NULIDADE, por omissão de pronúncia, pelo que assim deve ser declarada e julgado nulo o acto impugnado, com procedência das lides, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC e do art. 125º do CPPT.

xxvii. Para além das referidas NULIDADES, e ainda que estas não procedam, o que apenas por mera cautela de patrocínio se admite, sempre será de reconhecer que a sentença *a quo* padece ainda de um vício de ilegalidade por errónea interpretação e aplicação do direito, designadamente dos arts. 13º, n.º 2, 103º, n.º 2 e 3, 112º, 165º, n.º 1, alínea i), 198º, n.º 2, 199º e 266º da CRP, arts. 35º e 75º da LGT e arts. 23º, n.º 1, alínea g), 27º, n.º 1, e 32º do CIRC.

xxviii. O fundamento invocado para a improcedência da presente impugnação judicial — pelo menos na parte referente à matéria relativa a amortizações e reintegrações praticadas ao abrigo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro — foi, como vimos, a impossibilidade de proceder à reintegração e amortização integral dos bens do activo imobilizado da impugnante reavaliados ao abrigo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro.

xxix. Ora, para além de não ser esse o fundamento invocado pela impugnante e nem esse um fundamento invocável atenta a causa de pedir vertida na petição de impugnação, a sua invocação pelo Tribunal *a quo* revela um inequívoco erro de leitura, interpretação e aplicação do direito relevante.

xxx. Na verdade, o Tribunal *a quo* não interpreta ou aplica o direito, vertido em qualquer um dos arts. 13º, n.º 2, 103º, n.º 2 e 3, 112º, 165º, n.º 1, alínea i), 198º, n.º 2, 199º e 266º da CRP, ou dos arts. 35º e 75º da LGT e arts. 23º, n.º 1, alínea g), 27º, n.º 1, e 32º do CIRC.

xxxi. Sucede que a interpretação e aplicação dos artigos supra mencionados é de fundamental relevância para o conhecimento da (verdadeira) questão *decidenda*.

xxxii. Assim, o Tribunal *a quo* deveria ter partido do princípio de que as reintegrações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deperecimento, enquanto perdas suportados pelo sujeito passivo de imposto, concorrem negativamente para a determinação da matéria colectável (cfr. alínea d), do nº. 1 do art. 23º e n.º 1 do art. 27º do CIRC).

xxxiii. O CIRC apenas admite que tal não suceda nos casos expressamente previstos no respectivo art. 32º.

xxxiv. No elenco de situações taxativamente previstas nesse artigo não se encontram, contudo, as reintegrações e amortizações praticadas por efeito da utilização do mecanismo da reavaliação legal do activo imobilizado das empresas.

xxxv. O que bem se compreende face à utilidade correctiva (e não de favorecimento puro e simples) associada a este mecanismo, através do qual se pretende uma actualização dos valores líquidos dos bens do activo imobilizado das empresas, subavaliados por efeito da inflação e desvalorização acumulada da moeda.

xxxvi. Ao propor, por efeito da reavaliação, a actualização dos valores líquidos dos bens do activo imobilizado, o legislador pretendeu justamente "refrescar" a estrutura patrimonial das empresas e, pela via dos resultados corrigidos pelos acréscimos das amortizações, beneficiar a sua capacidade de auto financiamento.

xxxvii. Esta é justamente a mensagem passada no preâmbulo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro, nos termos do qual, associadas ao mecanismo da reavaliação, estão também as seguintes finalidades (i) permitir a melhoria da imagem dos balanços das empresas, (ii) possibilitar a actuação dos custos de produção através do aumento das reintegrações, e (iii) favorecer a formação bruta de capital fixo mediante o reforço da capacidade financeira e de financiamento das empresas e a obrigação de reinvestimento do valor de reavaliação dos bens reavaliados.

xxxviii. Com o mecanismo da reavaliação do activo imobilizado corpóreo pretende-se, portanto, um efeito correctivo (e não de favorecimento puro e simples) relativamente às imperfeições constatadas nos regimes, contabilístico e fiscal, das reintegrações e amortizações.

xxxix. Não sendo, pois, razoável imaginar que, na sua génese, estaria, para além deste objectivo, uma intenção de favorecimento das empresas ou de empolamento injustificado dos seus custos de produção por efeito do acréscimo das amortizações, único caso em que se aceitaria um tratamento discriminatório destas face às demais amortizações praticadas pelas empresas.

xl. Ora, tendo em conta o que acima ficou exposto, e sublinhando o facto de a redacção dos arts. 23º e 27º do CIRC, em vigor à data dos factos, não autorizar a desconsideração (total ou parcial) das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação dos elementos do activo imobilizado e de o Tribunal *a quo* os não ter interpretado ou aplicado na decisão da presente causa, importa apurar se, para além destes, haveria outros instrumentos de que poderia ou deveria ter lançado mão para o mesmo efeito, alcançando o mesmo resultado — o da improcedência da impugnação judicial deduzida.

xli. É que é sabido que o legislador dotou o sistema fiscal de numerosos instrumentos que permitem combater quer os chamados fenómenos de evasão fiscal (em que o comportamento do contribuinte, muito embora lícito à luz do direito privado, foi determinado por objectivos de redução da carga tributária), quer os de fraude fiscal (em que, por meio de um comportamento ilegal, o contribuinte se pretende eximir ao pagamento do imposto devido).

xlii. No âmbito do IRC, a tradução mais frequente desta técnica é justamente a da desconsideração fiscal de certos encargos que, não fora a previsão expressa do legislador, seriam dedutíveis aos proveitos e ganhos obtidos pelo sujeito passivo do imposto, para efeitos de determinação da sua matéria colectável.

xliii. Todavia, notamos que, à data dos factos, não existia (como não existe ainda) no CIRC qualquer disposição que directamente pusesse em causa — sequer ao de leve — a dedutibilidade das reintegrações e amortizações praticadas em virtude da reavaliação legal do imobilizado.

xliv. Tal não só não faria qualquer sentido face à natureza do próprio instituto da reavaliação (conforme acima exposto), como escaparia ao sentido atribuído pelo legislador ao mecanismo da desconsideração fiscal de certos encargos, enquanto instrumento de combate à evasão e fraude fiscais.

xlv. Não obstante, a desconsideração fiscal (ainda que parcial) das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação dos elementos do activo imobilizado — e já não, como invoca erroneamente o Tribunal *a quo*, a impossibilidade de proceder às reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação dos elementos do activo imobilizado — encontra-se prevista na alínea a), do n.º 2, do art. 16º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, e, por força deste, em todos os diplomas reguladores das sucessivas medidas de reavaliação, entre os quais, o DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro (ao abrigo do qual foi efectuada a reavaliação dos elementos do activo imobilizado da impugnante).

xlvi. Relativamente àquelas disposições em concreto — muito embora não tivessem as mesmas sido objecto de interpretação ou aplicação por parte do Tribunal *a quo*, pelo menos no sentido que se impunha —, exige-se (ou exigir-se-ia), contudo, a verificação da sua incompetência legislativa, circunstância que afectaria irremediavelmente a sua constitucionalidade (análise que, não nos cansamos de referir, o Tribunal *a quo* não efectuou).

xlvii. É que é ao CIRC que incumbe a definição dos princípios básicos do regime fiscal das reintegrações e amortizações, no domínio dos quais se revelam as regras de determinação da matéria colectável e, bem assim, as regras de determinação dos custos fiscalmente relevantes.

xlviii. O Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, na parte em que considera não dever ser aceite como "custo, para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação", interfere na regulação daqueles princípios, sujeitos ao princípio da legalidade fiscal, e contraria a regra base da dedutibilidade (integral) das reintegrações e amortizações prevista nos arts. 23º, n.º 1, alínea g) e 27º, n.º 1, ambos do CIRC, ampliando o leque de excepções taxativamente previstas pelo legislador fiscal no art. 32º do mesmo diploma.

xlix. Por outro lado, o Decreto-Lei nº. 49/91, de 25 de Janeiro, emitido pelo Governo ao abrigo da sua competência legislativa própria — então prevista no art. 201º, n.º 1, alínea a) da CRP —, define as regras gerais de promoção e funcionamento do "regime da reavaliação dos elementos do activo imobilizado corpóreo afectos ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou agrícola", pelo qual poderão livremente optar os sujeitos passivos de IRC e de IRS.

l. Ao definir o respectivo regime, o referido diploma normativo visa fazer face à "desvalorização acumulada da moeda" e proporcionar uma "perspectiva actual dos custos históricos dos referidos elementos".

li. Ocorre, porém, que o referido diploma não se limita a definir os termos em que se processa a mencionada reavaliação, criando, antes, um regime de excepção, em matéria de dedutibilidade fiscal dos custos associados ao aumento das reintegrações por efeito da dita actualização dos custos históricos, face aos princípios gerais dispostos no CIRC.

lii. Ao prever a não dedução integral do aumento das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação, o referido diploma incide sobre matéria de reserva relativa de competência legislativa da

Assembleia da República, em desrespeito pelo disposto no art. 106º, n.º 2, da CRP — na redacção que lhe foi dada pela Lei Constitucional n.º 1/89, de 8 de Julho — nos termos do qual "os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes".

liii. A propósito, esclarece o Acórdão do STA, de 5 de Julho de 2000, no âmbito do Recurso n.º 25034, "a lei a que aqui se faz referência é uma lei em sentido próprio, emanada da Assembleia da República, como se concluía do disposto no art. 167º, n.º 1, alínea i) da CRP, nessa redacção, em que se incluía na reserva relativa de competência da Assembleia da República a criação de impostos e sistema fiscal".

liv. Prossegue o referido Acórdão, "embora nesta norma apenas se refira a criação de impostos e sistema fiscal, deverá entender-se que aquele art. 106º constituía uma explicitação do âmbito das matérias incluídas naquela reserva".

lv. Assim sendo, ao prever uma limitação à regra da atendibilidade integral, como custo fiscal, das reintegrações por efeito da reavaliação, o art. 8º, n.º 1, alínea a), do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro, influencia a determinação da matéria colectável de IRC e, nesses termos, a base de incidência deste imposto, matéria para a qual não tem, em absoluto, competência.

lvi. São, pois, organicamente inconstitucionais os art. 16º, n.º 2, alínea a), do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, e art. 8º, n.º 1, alinea a), do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro, na medida em que, prevendo nas respectivas redacções um agravamento do ónus tributário (não aceitação como custo fiscal do produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação), por virtude do qual se extingue o direito à dedução integral dos referidos encargos nos termos dos art. 23º, n.º 1, alínea i), e art. 27º do CIRC, versam ambos sobre matéria de incidência tributária, reservada à exclusiva competência da Assembleia da República.

lvii. Assim, ainda que se admita que o princípio da legalidade tributária não posterga a possibilidade de, na determinação da matéria tributável do IRC, o legislador vir a socorrer-se de normativos regulamentares editados pelo governo, para o "desenvolvimento técnico do regime das reintegrações ou amortizações" ou, pura e simplesmente, para a "definição das regras técnicas a que deverá obedecer o processo de reavaliação" do activo imobilizado das empresas — tese, de resto, densamente seguida pelo Tribunal Constitucional, entre outros, no Acórdão de 23.10.2001, Processo n.º 430/2001, no Acórdão de 23.05.2001, Processo n.º 635/2000 e Acórdão de 21.12.2001, Processo n.º 641/1999 —, jamais se concederá, porém, que, na determinação do campo de incidência de determinado imposto (seus limites e extensão), o legislador se socorra dos mesmos normativos regulamentares.

lviii. Isto é, sendo, em tese, constitucionalmente admissível que a lei fiscal remeta para diplomas regulamentares a definição de determinados aspectos técnicos de regime que exprimam apenas um saber no qual o direito se apoia, é absolutamente inadmissível que a lei fiscal remeta para diplomas regulamentares o agravamento da carga fiscal dos contribuintes.

lix. Nestes termos, no caso concreto, sendo admissível que o art. 29º, n.º 1, do CIRC remeta para Decreto Regulamentar — Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro — a definição do regime das reintegrações e amortizações (ou que a subsunção ao regime fiscal geral das reintegrações e amortizações decorrentes de reavaliações seja feita por um Decreto-Lei editado pelo executivo, na ausência de uma autorização normativa para o efeito), não se percebe como poderá admitir-se a constitucionalidade das disposições que, no âmbito do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, — art. 16º, n.º 2, alínea a) — e do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro — art. 8º, n.º 1, alínea a) —, prevêem limitações à dedutibilidade fiscal dos custos com as ditas reintegrações e amortizações decorrentes de reavaliações, em clara inovação relativamente às normas do CIRC.

lx. É que, na verdade, ao preverem que não é dedutível para efeitos fiscais "o produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação", as disposições supra saem claramente do domínio técnico da mera concretização contabilística dos respectivos conceitos, determinando um agravamento da obrigação de imposto de certos contribuintes.

lxi. Com efeito, em matéria de incidência, determinação, distribuição e agravamento dos encargos tributários, a única fonte de Direito admissível é a lei emanada da Assembleia da República (ou o decreto-lei do Governo, no exercício delegado da função legislativa). Valendo tal regra, em identidade de fundamentos, para os casos de agravamento de taxas ou de exclusão de determinado beneficio, como para os casos de desconsideração fiscal, total ou parcial, de determinado custo operacional.

lxii. Em face da inconstitucionalidade demonstrada — não apreciada pelo Tribunal *a quo* —, a qual afecta indiscutivelmente a validade das normas referidas, fica prejudicada a legalidade da sentença recorrida, na parte relativa à matéria agora em análise.

lxiii. Sem prescindir, não obstante o que vem de ser dito, deveria ainda — e antes de mais — o Tribunal *a quo* ter aplicado ao caso o princípio constitucional segundo o qual as empresas devem ser fundamentalmente tributadas de acordo com o seu lucro real. Dele resulta que, por regra, têm relevância fiscal todos os encargos suportados pelas sociedades na prossecução dos seus objectivos estatutários.

lxiv. Decerto que esta regra comporta excepções. Num sistema como o nosso, em que as regras e princípios da contabilidade funcionam como um *prius* em relação à regulação fiscal do balanço econó-

mico da empresa — e por isso se diz que o IRC se escreve sobre o Plano Oficial de Contabilidade — 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. Afastam-se do plano tributário os juízos subjectivos e casuísticos — que por vezes são exigidos pela ciência contabilística — ou trava-se o combate contra a fraude e evasão fiscal, favorecendo-se as regras de índole moral ou ética.

lxv. Todavia, sempre estes casos excepcionais hão-de estar previstos na lei, sob pena de intolerável ofensa ao princípio da legalidade — que reserva à lei formal a definição dos elementos essenciais da vida do imposto.

lxvi. Ora, em matéria de reintegrações e amortizações, as ditas correcções fiscais ao resultado contabilístico são alcançadas por via da definição dos possíveis métodos de amortização e da aplicação às mesmas das taxas — limites mínimo e máximo — definidas no Decreto Regulamentar n.º 2/90.

lxvii. O período de vida útil dos bens passa, pois, a ser delimitado por efeito da aplicação dos referidos métodos e taxas, dentro dos limites aí fixados.

lxviii. Assim, no método das quotas constantes, a quota anual de amortização determina-se aplicando aos valores de aquisição ou de produção as taxas fixadas nas tabelas anexas ao mencionado Decreto Regulamentar, excepto no caso em que as taxas de amortização são calculadas com base no período de utilidade esperada, igualmente pré-definida — o que acontece nos casos de bens adquiridos em estado de uso, bens avaliados para efeitos de abertura de escrita ou grandes reparações e beneficiações.

lxix. Diferentemente, no método das quotas degressivas, a quota anual de amortização determina-se, aplicando aos valores de aquisição ou de produção, as taxas constantes das mesmas tabelas, corrigidas pelos seguintes coeficientes: 1,5, se o período de vida útil do elemento é inferior a cinco anos; 2, se o período de vida útil do elemento é de cinco ou seis anos; 2,5, se o período de vida útil do elemento é superior a seis anos.

lxx. Adequados os métodos e respeitados os limites referidos, sumariamente, nos dois artigos anteriores, a lei prevê que sejam aceites como custo todas as amortizações de elementos do activo imobilizado sujeitos a deperecimento, salvaguardando apenas as seguintes situações particulares: a) as reintegrações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas na parte correspondente ao valor de aquisição excedente a 6 000 000$, 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; b) as reintegrações dos bens em que se tenha concretizado o reinvestimento do valor de realização, efectuado nos termos do artigo 44º, na parte correspondente à dedução que lhes for imputada nos termos do n.º 6 do mesmo artigo" (Alínea revogada pela Lei 30-G/00, de 29 de Dezembro).

lxxi. Qualquer desvio ao princípio da relevância das reintegrações e amortizações há-de, pois, corresponder, quer a um incumprimento das regras especialmente reguladoras do respectivo regime fiscal, quer a necessidades de controlo e decoro fiscais que impelem a aceitação de despesas tidas como sumptuárias (e.g. amortizações de carros de luxo).

lxxii. No caso em apreço, ao não a questionar — na verdade, nem chegou a aplicá-la —, o Tribunal *a quo* assume como válida uma solução normativa (de discriminação negativa de custos absolutamente legítimos) que nega inaceitavelmente a dedução integral das reintegrações efectivamente praticadas pela TMG, por via da actualização do custo histórico do respectivo imobilizado.

lxxiii. Fá-lo para além da não verificação de qualquer incumprimento das regras especialmente reguladoras do respectivo regime fiscal — a TMG cumpriu-as escrupulosamente —, fá-lo para além de qualquer juízo de necessidade de controlo e decoro fiscais — as reintegrações e amortizações corrigidas não correspondem a nenhuma das despesas tidas pela lei como merecedoras de especial limitação — e fá-lo ainda sem reconhecer que o aumento das reintegrações objecto de correcção (na proporção de 40% do respectivo quantitativo) terá sido permitida (senão aconselhada) por diploma legal, especialmente editado para o efeito.

lxxiv. Por outro lado, o juízo de indispensabilidade do custo não foi, no presente caso, sequer questionado, quer pela Administração fiscal, no acto de liquidação, quer pelo Tribunal *a quo*, na decisão de que se recorre.

lxxv. Nem o poderia, dado que o corpo do n.º 1 do art. 23º do CIRC apenas permite a desconsideração fiscal dos custos extra-empresariais, isto é, daqueles que não apresentam qualquer afinidade com a actividade da empresa, como os encargos com despesas privadas dos sócio ou com terceiros, estranhos à empresa.

lxxvi. As considerações expendidas tornam claro que o Tribunal *a quo*, ao não considerá-las ou ao considerá-las mal, errou na aplicação do direito, designadamente dos arts. 13º, n.º 2, 103º, n.º 2 e 3, 112º, 165º, n.º 1, alínea i), 198º, n.º 2, 199º e 266º da CRP, ou dos arts. 35º e 75º da LGT e arts. 23º, n.º 1, alínea g), 27º, n.º 1, e 32º do CIRC, o que, só por si, fere de ilegalidade da decisão por si proferida.

lxxvii. É também ilegal, por erro na aplicação do direito, a sentença *a quo* na parte em que declarou improcedente a impugnação judicial, no que diz respeito ao pedido de anulação da liquidação de juros

compensatórios correspondentes à parte da liquidação decorrente da correcção efectuada em matéria de reintegrações e amortizações.

lxxviii. O Tribunal deveria ter relevado a circunstância — invocada pela impugnante — de o procedimento adoptado em matéria de reintegrações e amortizações de bens reavaliados ter tido por base o entendimento doutrinal então dominante e, bem assim, a posição jurisprudencial a esse tempo amplamente adoptada pelo STA (cfr., entre outros, o Acórdão do STA, de 05.07.2000, a propósito do Recurso n.º 25034 e o Acórdão do STA, de 26.04.2001, a propósito do Recurso n.º 25561).

lxxix. Com efeito, ao Tribunal *a quo* competiria a aplicação ao caso do art. 35º da LGT, de acordo com o qual só são devidos juros compensatórios quando, ao retardamento do imposto a pagar, possa assacar-se um comportamento culposo imputável ao contribuinte.

lxxx. Termos em que, deve a sentença recorrida ser declarada: a) NULA, por falta de pronúncia nos termos do art. 668º, n.º 1, alínea d), 1ª parte do CPC e art. 125º do CPPT; b) NULA, por excesso ou indevida pronúncia, nos termos do art. 668º, n.º 1, alínea d), 2ª parte do CPC e art. 125º do CPPT; e c) ILEGAL, por errónea interpretação e aplicação do direito, designadamente dos arts. 13º, n.º 2, 103º, n.º 2 e 3, 112º, 165º, n.º 1, alínea i), 198º, n.º 2, 199º e 266º da CRP, arts. 35º e 75º da LGT e arts. 23º, n.º 1, alínea g), 27º, n.º 1, e 32º do CIRC.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais (vide fls. 407 e segs.).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A Impugnante foi alvo de uma inspecção tributária interna referente ao exercício do ano 2000, no âmbito da qual lhe foram desconsiderados valores que haviam sido contabilizados como;

a) Ajudas de custo no valor de € 100.284,63, por se ter entendido que as mesmas não se mostram comprovadas para esse efeito,

b) Amortizações e reintegrações no montante de € 878.626,29, realizadas após reavaliação do activo imobilizado corpóreo reportada ao ano 2000, por não se terem consideradas como correctamente efectuadas em virtude de não cumprirem o disposto no na alínea a) do n.º 2 do artigo 16º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro,

c) Donativos no valor de € 11.454,80, que a Impugnante havia considerado para efeitos de custos ou perdas ao abrigo do Estatuto do Mecenato e que não foram admitidas por a administração fiscal ter entendido que não cumpriam o disposto no n.º 3 do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março;

2. A Impugnante realizou o valor de € 100.284,63, com despesas havidas pela deslocação dos seus trabalhadores em Portugal e no estrangeiro, em visitas a clientes, em deslocação a feiras, em deslocação a serviços públicos, bem como em alimentação e telefonemas;

3. Os donativos acima referidos foram atribuídos às seguintes entidades: Fábrica da Igreja Paroquial de Antas (S. Tiago), «Euro-Mundo», Juventude Operária Católica, Fórum de Administradores de Empresas, Paróquia de S. Cosme do Vale, Centro Recreativo amadores de Música (Os Leões), Jardim Zoológico de Lisboa, «Consciência Nacional», Bazar Internacional do C. D., «Didaxis — sociedade cooperativa de ensino, CRL»;

4. Nenhuma das entidades acabadas de referir é detentora do estatuto de utilidade pública;

5. A Impugnante pagou a liquidação impugnada em 14/12/2004.

Motivação.

Relativamente ao facto dado como assente no ponto 4, resulta que competia à Impugnante o ónus de demonstrar que as entidades perante as quais havia concedido donativos eram detentoras do estatuto de mera utilidade pública, sendo que prova alguma fez sobre o assunto.

No que respeita às ajudas de custo, a convicção do tribunal baseou-se nos documentos juntos aos autos, bem como no depoimento testemunhal que se considera credível.

Segundo as testemunhas, a Impugnante tinha necessidade de deslocar os seus trabalhadores aos clientes, designadamente em serviço pós-venda, assim como deslocar trabalhadores ao estrangeiro para realização de feiras ou para tratar de outros assuntos comerciais da Impugnante, para além de deslocação em Portugal, seja a clientes ou aos serviços públicos para tratar de assuntos da empresa.

3 – Começa a recorrente por arguir a nulidade da sentença recorrida por omissão e excesso de pronúncia (artºs 668º, n.º 1, als. d) e e) do CPC e 125º do CPPT).

A propósito, alega que a sentença é nula por omissão de pronúncia, uma vez que não se pronunciou sobre a questão da dedutibilidade fiscal integral do custo associado ao aumento das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação legal do activo imobilizado da ora recorrente, por força da inconstitucionalidade orgânica da alínea a) do n.º 2 do artº 16º do Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12/1 e do artº 18º, n.º 1, alínea a) do Decreto-lei n.º 49/91 de 25/1, ao abrigo do qual foi efectuada a reavaliação dos elementos do activo imobilizado da impugnante.

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 e da análise da petição inicial resulta, como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, que "a recorrente havia suscitado…a questão da dedutibiliade fiscal integral do custo associado ao aumento das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação legal do seu activo imobilizado, por via da inconstitucionalidade orgânica dos arts. 16º, n.º 2, alínea a), do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, e art. 8º, n.º 1, alínea a), do Decreto-lei n.º 49/91, alegando que aqueles normativos são organicamente inconstitucionais, na medida em que, prevendo nas respectivas redacções um agravamento do ónus tributário (não aceitação como custo fiscal do produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação), por virtude do qual se extingue o direito à dedução integral dos referidos encargos nos termos do art. 23º, n.º 1, alínea i), e do art. 27º do CIRC, versam ambos sobre matéria de incidência tributária, reservada à exclusiva competência da Assembleia da República".

A sentença recorrida ao julgar improcedente a impugnação judicial "na parte relativa à não admissão da contabilização do produto da reavaliação pela sua totalidade", manteve o acto de liquidação do tributo em causa.

E para decidir deste modo, o Mmº Juiz "a quo" considerou que "as reavaliações apenas podem ocorrer quando haja legislação especial que o admita, uma vez que os bens reavaliados já foram amortizados pelo seu período de vida útil.

Refere a Impugnante que efectuou, reportando-se ao ano 2000, as reavaliações ao abrigo do Decreto-lei n.º 49/91, de 25 de Janeiro.

Pois bem…a Impugnante não podia efectuar qualquer reavaliação ao abrigo daquele diploma, o qual apenas vigorou para permitir reavaliações no período em que o mesmo foi publicado", como resulta do disposto no seu artº 1º, n.º 3.

E acrescenta que, "desta forma era juridicamente impossível à Impugnante efectuar qualquer reavaliação ao abrigo do mencionado Decreto-lei.

É que, após aquele diploma já foram publicados outros a permitir a reavaliação, como o Decreto-lei n.º 264/92, de 24 de Novembro e o Decreto-lei n.º 91/98 (deve ler-se 31/98), de 11 de Fevereiro, sendo que, quando muito, a Impugnante poderia ter utilizado a possibilidade de reavaliação prevista neste último diploma.

Dizemos, quando muito, uma vez que, nos termos do n.º 3 do artigo 1º do Decreto-lei n.º 31/98: «A reavaliação deve reportar-se a 31 de Dezembro de 1997 ou se o exercício económico não coincidir com o ano civil, nos termos previstos nos n.os 2 e 3 do artigo 7.º do Código do IRC».

Mesmo que fosse possível efectuar a reavaliação ao abrigo deste último diploma legal, verifica-se que tendo o mesmo autorização legislativa conferida pela Assembleia da República (pela alínea a) do n.º 4 do artigo 30.º da Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro) e prevendo o mesmo o mesmo regime que foi aplicado pela inspecção tributária, ou seja, impossibilidade de amortizar 40% do produto reavaliado – alínea a) do n.º 1 do art. 7.º (que refere não ser dedutível para efeitos fiscais os custos ou perdas relativas ao produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação), pelo que não ocorre qualquer inconstitucionalidade…".

Para concluir que, "desta forma, ainda, que com interpretação de direito diferente, não se encontra a liquidação impugnada inquinada de qualquer vício de legalidade, uma vez que não se subsume em norma inconstitucional".

Como se vê, da sentença recorrida resulta que, no caso em apreço, não era possível à impugnante efectuar qualquer reavaliação ao abrigo do disposto no Decreto-lei n.º 49/91 de 25/1, uma vez que esta reportava-se ao ano 2000 e este diploma apenas vigorou para permitir reavaliações no período em que o mesmo foi publicado.

Sendo assim e ao contrário do que pretende a recorrente, não tinha o Mmº Juiz "a quo" que se pronunciar sobre a inconstitucionalidade do referido diploma legal, uma vez que entendeu que o mesmo não era aqui aplicável.

O mesmo, porém, já não podemos dizer quanto à não apreciação da inconstitucionalidade orgânica do artº 16º, n.º 2, alínea a) do Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12/1, já que se limitou tão só a tecer considerações sobre a constitucionalidade do Decreto-lei n.º 31/98 de 11/2 (e não Decreto-lei n.º 91/98, como por lapso se refere na sentença) que, como salienta a Recorrente e bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, nunca foi invocado, quer como fundamento para a liquidação impugnada, quer como fundamento para a impugnação da mesma.

Assim sendo e pelo que fica exposto, há que concluir pela procedência da arguida nulidade.

4 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e anular a sentença recorrida, ficando, assim, prejudicada a apreciação das demais questões ali também suscitadas.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge Lino*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Imposto sobre o valor acrescentado. Venda de comida «Pronta a levar». Take-away. Taxa intermédia de IVA. Direito comunitário. Jurisprudência vinculativa.

Sumário:

I — O ponto 3.1 da Lista II anexa ao CIVA, que estabelece a aplicação da taxa intermédia de IVA às «prestações de serviços de alimentação e bebidas», não abrange o fornecimento ao público de comida e bebidas destinadas a serem consumidas fora do estabelecimento que as fornece.

II — A jurisprudência do TJCE tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, nas matérias abrangidas pelo direito comunitário.

Processo n.º: 587/08-30.
Recorrente: BRABURGER – Gestão de Unidades Hoteleiras, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – BRABURGER – GESTÃO DE UNIDADES HOTELEIRAS, LDA, interpôs o presente recurso jurisdicional próprio este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a impugnação de liquidações de IVA e juros compensatórios relativas aos anos de 1999 e 2000.

A impugnante apresentou alegações com as seguintes conclusões:

I – A actividade de venda de produtos confeccionados pela Recorrente no sistema de drive in (em que os mesmos são consumidos fora do local afecto ao estabelecimento) tem uma componente dominante de prestação de serviços, a qual se incorpora, de forma relevante e decisiva, nas refeições servidas.

II – Na douta decisão recorrida o Tribunal não valorizou a fase da confecção dos alimentos como prestação de serviços, antes se centrando na fase pós venda, para considerar que no sistema drive in inexistem serviços complementares oferecidos pela Recorrente (nomeadamente utilização de sala, mobiliários, instalações sanitárias, televisão, cafetaria e espaços recreativos). Ora, na actividade de restauração, a confecção dos alimentos reveste o núcleo essencial da prestação de serviços.

III – A douta decisão recorrida interpretou incorrectamente o conteúdo da verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA (na versão correspondente ao Decreto-Lei n.º 91/96, de 12/07) ao negar o enquadramento do sistema drive in como venda de artigos de restauração, donde resultaria uma taxa intermédia de 12% e não a taxa normal de 17%.

IV – O sistema drive in tem uma forte analogia com o sistema take away, sendo que, em ambos os casos – e como é do conhecimento geral -as refeições são confeccionadas no estabelecimento e vendidas de forma a serem consumidas fora do mesmo.

V – No contexto do take away, e no mesmo domínio legislativo, decidiu o douto Acórdão deste STA de 24/03/2004 (processo n.º 0716/03 – 2ª Secção, doc. SA2200403240716, disponível em www.dgsi.pt

que "é de 12% e não de 17%, taxa intermédia a que se refere o ponto 3.1 da Lista II anexa ao CIVA, a taxa de IVA aplicável a transacções comerciais de refeições confeccionadas e vendidas em estabelecimento comercial de restauração – fornecimento de comidas e bebidas -, ainda que não consumidas naquele estabelecimento, porque adquiridas em sistema de take away".

VI – Mais considerou aquele douto Acórdão que "na verdade, para o controvertido efeito, releva antes, isso sim, a circunstância de naquelas refeições se incorporar, de forma não despicienda, a prestação de serviços correspondente à execução/confecção sãs mesmas".

VII – A verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA deve abranger toda e qualquer actividade que tenha por objecto a preparação e fornecimento de refeições, independentemente do local ou modo dessa prestação, tanto mais que nela não são contempladas excepções, exclusões ou delimitação do seu âmbito.

VII – Pelo que uma interpretação restritiva da verba em causa colide com o princípio da legalidade e tipicidade – cfr. art. 8º da Lei Geral Tributária e 103º da Constituição da República Portuguesa, os quais resultam violados.

TERMOS EM QUE

deve o presente recurso jurisdicional ser julgado procedente, revogando-se a douta decisão recorrida e, em consequência ser julgada procedente a impugnação judicial deduzida, anulando-se as liquidações adicionais de IVA em causa, com o que se fará Justiça.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se as vendas efectuadas pela recorrente nos anos de 1999 e 2000, em sistema de "drive in" devem ser consideradas prestações de serviços de alimentação e bebidas, e como tal sujeitas à taxa de IVA de 12 % ou devem ser consideradas transmissões de bens sujeitas à taxa de 17%.

Alega a recorrente que o tribunal não valorizou a fase da confecção de alimentos como prestação de serviços, antes se centrando na fase de pós venda, para considerar que no sistema de "drive in" inexistem serviços complementares referidos pela recorrente (nomeadamente utilização de sala, mobiliários, instalações sanitárias, televisão, cafetaria, e espaços recreativos), sendo que na actividade de restauração a confecção de alimentos reveste o núcleo essencial da prestação de serviços.

E que a verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA deve abranger toda e qualquer actividade que tenha por objecto a preparação e fornecimento de refeições, independentemente do modo ou local dessa prestação, tanto mais que nela não são contempladas excepções, exclusões ou delimitação do seu âmbito.

Afigura-se-nos que o recurso merece provimento.

Vejamos.

Em primeiro lugar há que atender à redacção então em vigor da Lista II anexa ao CIVA, nomeadamente ao conceito de prestações de serviços de alimentação e bebidas, ali acolhido, que nos parece determinante para a resolução da questão subjudice.

À data dos factos estava em vigor o CIVA na redacção do Decreto-Lei 91/96 de 12 de Julho, o qual considerava, na Lista II anexa, as prestações de serviços sujeitas à taxa de 12% de IVA, especificando na verba 3.1 as «prestações de serviços de alimentação e bebidas».

Assim, no caso em apreço, e à luz daquele conceito legal, a natureza e qualificação da actividade desenvolvida será determinante para estabelecer a necessária distinção entre prestações de serviços de alimentação e bebidas e transmissões de bens.

É que não está em causa a diferenciação entre prestação de serviços de restauração ([1]) e transmissão de bens, mas sim a diferenciação entre os conceitos de prestações de serviços de alimentação e bebidas e transmissões de bens.

Daí que não colha a argumentação base da decisão recorrida ao referir que o elemento diferenciador serão os serviços complementares oferecidos pela impugnante.

E nessa medida não pode deixar de se concordar com a recorrente quando sustenta, na senda da jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo emitida no contexto do sistema «take away» (Acórdão de 24.03.2004, recurso 716/03) que na sua actividade se incluiu predominantemente a necessária confecção de refeições, a qual na acepção da referida redacção o ponto 3.1 da Lista II anexa ao CIVA, constitui sem dúvida prestação de serviços de alimentação e bebidas.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente, revogando-se a sentença recorrida.

As partes foram notificadas deste douto parecer e apenas se pronunciou a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública, dizendo, em suma, o seguinte:

a) Os factos tributários respeitam ao período entre 1999 e 2000 quando estava em vigor a redacção do CIVA dada pelo Decreto-Lei n.º 91/96, de 12 de Julho, e não a redacção introduzida pelo OE para 2002, aprovado pela Lei n.º 109-B/2001, de 27/12/2001;

b) Só com a redacção da Lista II, introduzida para vigorar a partir de 01.01. 2002, passou a aplicar-se taxa intermédia "às refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio" (verba 1.8);

c) Assim, é correcta a posição da Administração Tributária (confirmada nos autos pela sentença recorrida) no sentido de que face à redacção anterior do CIVA (de realçar que a nova redacção teve carácter inovatório e não natureza interpretativa) havia que distinguir na actividade das entidades da área da restauração (e a recorrente age nessa área) entre as prestações efectuadas no interior dos estabelecimentos que implicam não só fornecimento de comida como prestações de serviços complementares e as operações realizadas num balcão orientado para o exterior sem prestações de serviços complementares, apenas as segundas se caracterizando especificamente como restauração;

d) Apenas as primeiras estavam sujeitas à taxa intermédia (verba 3.1. da Lista II então em vigor) enquanto que as segundas eram abrangidas pela taxa aplicável às transmissões de bens (art. 3 do CIVA);

e) E, assim, parece-nos ser pertinente e não descabida a referência ao Acórdão do TJCE de 2 de Maio de 1996 (proc C-231/94), proferido a propósito dos serviços de restauração a bordo de ferry boats, visto que também aí se tratava de distinguir entre as operações especificamente de restauração e as outras transmissões (de comida pronta a levar).

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A administração fiscal procedeu às liquidações adicionais de IVA n.º 01073590 e 01073588, no valor de 388 068$00 e 4 201 659$00, relativos aos anos de 1999 e 2000, todos com data limite de pagamento em 31.07.2001, constante de fls. 23 e 24, que aqui se dão por integralmente reproduzidas;

2. Procedeu ainda às liquidações adicionais de Juros compensatórios relativas aos períodos de 9912, 0001, 0002, 0003, 0004, 0005, 0006, 0007, 0008, no valor global de 145 641$00, todos com data limite de pagamento em 31.07.2001, constante dos autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidas;

3. Na sequência do procedimento de inspecção tributária à sociedade Braburger - Gestão de Unidades Hoteleiras, Lda. que teve lugar entre 02.11.2000 e 24.11.2000 abrangendo os exercícios de 1999 e 2000;

4. A impugnante tem por objecto social exploração, operação e gestão de restaurantes da cadeia da MC Donalds, em sistema de franchising;

5. O impugnante vende produtos confeccionados, nomeadamente hambúrgueres, batatas fritas e bebidas, ao balcão interior, do estabelecimento, e que aí são consumidas;

6. A impugnante vende ainda, produtos confeccionados, nomeadamente hambúrgueres, batatas fritas e bebidas, ao balcão exterior, do estabelecimento, sendo os alimentos acondicionados e destinam-se a ser consumidos fora do local do estabelecimento, a que habitualmente se designa por "drive in";

7. A impugnante aplica a taxa intermédia de 12%, a todos os alimentos vendidos;

8. Por oficio n.º 50413385, datado de 30.11.2000, a impugnante foi notificada pela Direcção de Finanças para no prazo de 10 dias poderá querendo, exercer o direito de audição prévia (fls. 149 do PA);

9. O impugnante exerceu o direito de audição prévia;

10. Por oficio n.º 5040553, datado de 12.01.2001, a impugnante foi notificada do Relatório Final da Inspecção Tributária, no qual foram efectuadas correcções aritméticas ao IVA, relativos aos anos de 1999 e 2000;

11. Em 29.10.2001, a impugnante reclamou graciosamente;

12. Por ofício n.º 10052, datado de 11.11.2005, a impugnante foi notificada do conteúdo da decisão proferida no qual lhe foi dado provimento parcial; (fls. 51 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzida);

13. Em 29.11.2005 foi deduzida a presente impugnação.

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber, no regime do IVA vigente em 1999 e 2000, anos a que se referem as liquidações impugnadas, as vendas de alimentação confeccionada e bebidas num serviço de «*drive in*» estão sujeitas à taxa normal de IVA ou à taxa intermédia de 12%, prevista, então, no art. 18.º, n.º 1, alínea b) e no n.º 3.1 da Lista II anexa ao CIVA, nas redacções dadas pelo art. 1.º do Decreto-Lei n.º 16/97, de 21 de Janeiro, e pelo artigo 3º do Decreto-Lei n.º 91/96, de 12 de Julho, respectivamente.

O estabelecimento da Recorrente vende produtos alimentares confeccionados a fim de serem consumidos no local, mas possui um balcão exterior ao estabelecimento em que os alimentos e bebidas são vendidos com a finalidade de serem consumidos fora do local do estabelecimento.

A Recorrente aplicou a todas as vendas a taxa intermédia de 12%, restringindo-se a questão que é objecto do presente recurso jurisdicional à apreciação do regime aplicável aos alimentos e bebidas que se destinam a serem consumidos fora do local do estabelecimento.

4 – O art. 18.º, n.º 1, do CIVA, na redacção dada pelo DL n.º 16/97, de 21 de Janeiro, estabelece que «*as taxas do imposto são as seguintes:*

a) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista I anexa a este diploma, a taxa de 5%;

b) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista II anexa a este diploma, a taxa de 12%;

c) Para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, a taxa de 17%.

Por sua vez o ponto 3.1 da Lista II refere-se como sujeitas à taxa intermédia de 12%, as

3.1. – Prestações de serviços de alimentação e bebidas.

Como bem se refere na sentença recorrida, o cerne da questão é qualificar a transacção da alimentação e bebidas no balcão exterior como «*prestação de serviços de alimentação e bebidas*» ou como transmissão dos bens transaccionados, pois, só aquela beneficiava da taxa intermédia.

A posição adoptada na sentença recorrida é a de que o fornecimento de comida e bebidas destinada ser consumida fora do estabelecimento deve ser considerada como transmissão de bens e não prestação de serviços.

Esta posição está em sintonia com a jurisprudência comunitária sobre IVA, como bem salienta a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública, pois no acórdão do TJCE de 2-5-1996, proferido no processo n.º C-231/94, adoptou-se o entendimento de que não deve considerar-se como prestação de serviços a operação incidente sobre comida «*pronta a levar*». ([2])

Neste acórdão, estava-se perante uma situação essencialmente idêntica, sendo clara a posição assumida de que a operação incidente sobre comida «*pronta a levar*» não se pode considerar como prestação de serviços para efeitos de IVA, independentemente de a comida ser ou não confeccionada por quem a transacciona.

De resto, a correcção deste entendimento é confirmada pela redacção da Lista II anexa ao CIVA, na redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que incluiu nessa Lista o ponto 1.8, relativo a «*Refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio*». Na verdade, este ponto 1.8 foi incluído na parte da Lista relativa à ***transacção de bens*** e não à de prestação de serviços, que continuou a conter apenas o referido ponto 3.1, relativo às «*Prestações de serviços de alimentação e bebidas*».

A jurisprudência do TJCE tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, nas matérias abrangidas pelo direito comunitário, como tem vindo a ser pacificamente aceite e é corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo art. 234.º do Tratado de Roma (art. 177.º na redacção inicial). ([3])

Por isso, é de fazer aplicação dessa jurisprudência, confirmando o decidido na sentença recorrida.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela Recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau — Pimenta do Vale.*

([1]) Por isso se nos afigura não ter aplicação no caso subjudice a doutrina do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades (Sexta Secção) de 2 de Maio de 1996, processo C-231/94, citado pela Fazenda Pública na sua resposta, a fls. 72, o qual tem por objecto os serviços de restauração a bordo de ferry-boats e a determinação do lugar onde se entende que estes são prestados.

([2]) Refere-se no ponto 14 do citado acórdão:

«O serviço de restauração se caracteriza por ser um conjunto de elementos e de actos, dos quais o fornecimento de comida é apenas um componente, e que, nesse conjunto, os serviços predominam largamente. Deve, por conseguinte, considerar-se como prestação de serviços, na acepção do artigo 6.º, n.º1, da Sexta Directiva. Já não é esse o caso quando a operação incide sobre comida "pronta a levar", que não é acompanhada de serviços destinados a facilitar o consumo no local do fornecimento, num quadro adequado.

([3]) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA:

– de 25-10-2000, recurso n.º 25128, AP-DR de 31-1-2003, página 3757;

– de 7-11-2001, recurso n.º 26432, AP-DR de 13-10-2003, página 2602;

– de 7-11-2001, recurso n.º 26404, AP-DR de 13-10-2003, página 2593.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Impugnação judicial. IVA. Prazo de prescrição. Alteração do prazo. Determinação do prazo a aplicar. Interrupção. Paragem do processo por mais de um ano.

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 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.

II — A determinação do prazo de prescrição a aplicar faz-se no momento da entrada em vigor da nova lei.

III — Por força do disposto no artigo 49.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, na redacção anterior à Lei 53-A/2006, de 29/12, a impugnação judicial interrompe o prazo de prescrição, cessando, porém, esse efeito se este processo estiver parado por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo, somando-se neste caso o tempo que decorrer após esse período ao que decorreu até à data da autuação do processo.

Processo n.º 637/08-30.
Recorrente: Sociedade Imobiliária do Centro, Norte e Sul, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Sociedade Imobiliária do Centro, Norte e Sul, Lda., com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Leiria que julgou improcedente a requerida declaração de prescrição da dívida impugnada, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- O douto despacho recorrido, com o devido respeito, terá cometido erro de julgamento, decorrente de uma **interpretação errada** da lei aplicável e sua **aplicação** à situação aqui em concreto: erro que se traduziu nos seguintes comportamentos que ditaram o não provimento da petição da recorrente:

a) considerou indevidamente prazo suspensivo de prescrição o período de 4 anos e mais 36 dias que mediou entre a autuação da impugnação judicial em referência (18/01/2000) e o início da paragem do processo judicial (23/02/2004);

b) pois que a lei **apenas considera suspensivo o período de 1 ano** em que o processo judicial esteve parado por causa não imputável ao contribuinte;

c) todo o demais tempo, a partir do ano seguinte ao da ocorrência do facto tributário, descontado de um ano como antes tinha dito (supra n.º 5), é contável para a prescrição, incluindo portanto o período de 4 anos e 36 dias referido na anterior alínea a), que o douto despacho recorrido considerou indevidamente tempo de suspensão da prescrição.

2.ª- O despacho recorrido, claramente, terá, quanto parece, violado os seguintes normativos legais, especificamente reguladores desta matéria:

- LGT – art.ºs 48.º, n.º 1 e 49.º, n.ºs 1 e 2;
- CPT – art.º 34.º, n.ºs 1 e 3.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado improcedente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se fixada a seguinte factualidade:

1. A liquidação impugnada respeita a IVA dos exercícios de 1995 e 1996.

2. A impugnação foi apresentada em 18/1/2000 (fls. 2 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

3. Esteve parada por facto não imputável ao contribuinte desde 23 de Fevereiro de 2004 até ao presente (fls. 416 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

III – Vem o presente recurso interposto da decisão do Mmo. Juiz do TAF de Leiria que declarou não prescritas as dívidas impugnadas de IVA dos anos de 1995 e 1996.

Alega a recorrente ter a decisão recorrida feito interpretação errada da lei aplicável porquanto considerou indevidamente prazo suspensivo de prescrição o período de tempo que mediou entre a autuação da impugnação judicial e o início da paragem desta quando a lei apenas considera suspensivo o período de um ano em que o processo esteve parado por causa não imputável ao contribuinte.

Vejamos. Respeitando as dívidas em causa a IVA dos anos de 1995 e 1996, o prazo de prescrição, que era, então, de dez anos, iniciou-se a partir do início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário, ou seja, 1/1/1996 e 1/1/1997, respectivamente (artigo 34.º, n.ºs 1 e 2 do CPT).

Com a entrada em vigor da LGT, em 1/1/1999, o prazo prescricional foi, porém, reduzido para oito anos, o qual se conta, de acordo com o disposto no artigo 297.º, n.º 1 do CC, a partir da entrada em vigor da nova lei e se aplica aos prazos já em curso, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

Como à data de entrada em vigor da LGT tinham já decorrido três e dois anos, respectivamente, é assim evidente que, relativamente à dívida de IVA de 1995, cujo prazo de prescrição se iniciara em 1/1/1996, por faltar menos tempo, face à lei anterior, para o prazo se completar, se continua a aplicar este, o qual foi, depois, interrompido com a instauração da presente impugnação judicial em 18/1/2000, nos termos do artigo 49.º, n.º 1 da LGT.

Cessando, todavia esse efeito, a partir de um ano de paragem deste processo por facto não imputável à contribuinte (como resulta do ponto 3 da matéria fixada no probatório, o processo esteve parado por facto não imputável à contribuinte desde 23/2/2004 até 8/4/2008), e somando-se o tempo decorrido até à data em que fora interrompido com o que decorrer a partir da cessação desse efeito (artigo 49.º, n.º 2 da LGT).

O que, no caso concreto, significa que somado o tempo decorrido desde 1/1/1996 até 18/1/2000 com o que decorreu posteriormente a 23/2/2005, o prazo de prescrição de dez anos aqui aplicável ainda se não completou.

E o mesmo sucede quanto à dívida de IVA de 1996, cujo prazo de prescrição se iniciou em 1/1/1997.

À data de entrada em vigor da LGT, que encurtou o prazo de prescrição para oito anos, tinham decorrido apenas dois anos, pelo que, não faltando menos tempo para o prazo de prescrição de dez anos previsto no CPT se completar, aplica-se aqui o novo prazo de oito anos que se conta a partir de 1/1/1999.

Este prazo foi, depois, interrompido com a instauração da impugnação judicial em 18/1/2000, cessando, porém, esse efeito em 23/2/2004.

Ora, somando-se o tempo decorrido desde 1/1/1999 até 18/1/2000 com o que decorreu após 23/2/2005, é evidente que o prazo de prescrição aqui aplicável se não completou ainda também.

Razão por que a decisão recorrida que considerou não prescritas as dívidas aqui em causa deve, por isso, ser confirmada, improcedendo, desta forma, o recurso dela interposto.

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

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

Lisboa, 3 de Dezembro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Miranda de Pacheco — Pimenta do Vale*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução. Nulidade de citação.

Sumário:

A eventual nulidade de citação do executado deve ser conhecida no processo de execução fiscal e não no processo de oposição à execução.

Processo n.º 671/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Filinto Coelho Carvalho.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **FILINTO COELHO CARVALHO**, identificado nos autos, opôs-se, junto do TAF de Braga, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada, por dívidas de IVA.

Alega não ter sido notificado atempadamente das liquidações em causa, pelo que caducou o direito do Estado à liquidação.

Por outro lado, não foi citado para a execução, daí decorrendo a inexigibilidade da dívida exequenda.

O Mm. Juiz daquele Tribunal decidiu que houve nulidade da citação, pelo que anulou a dita citação e todos os actos subsequentes, ficando assim prejudicado, no seu entendimento, o conhecimento das demais questões que lhe foram colocadas na petição inicial.

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para o TCA – Norte. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a oposição á execução por dívida de IVA, relativa ao ano de 1999, 2000 e 2001, no montante total de € 62.526,51, determinando a anulação da citação e de todos os actos subsequentes, por haver concluído, "... que o oponente não foi citado nos termos do n. 3 do art. 191º do CPPT e ainda n. 2 do 213º e 236º do Código do Processo Civil (CPC) pelo ocorre falta de citação, a qual é uma nulidade."

B. Com a ressalva do devido respeito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim doutamente decidido, porquanto considera que a douta sentença enferma de erro de julgamento, porque colhe a sua motivação na falta de citação do executado para a execução.

C. Como se afirma no Acórdão do Pleno da Secção do STA, proferido em 28.02.2007, Proc. 0803/04, "...a nulidade da citação consubstancia uma nulidade do processo executivo e as nulidades devem ser invocadas no processo em que ocorreram, tendo em vista a sua sanação e o prosseguimento do processo. Ao passo que a oposição à execução persegue a extinção do processo...".

D. Ora sendo a falta de citação equiparada à nulidade, tal constitui nulidade do processo executivo que nele deve ser arguida, cf. alínea a) do n. 1 do art. 165º do CPPT.

E. Assim, por erro de julgamento na douta sentença padece de erro de julgamento, por ter violado o disposto nos artºs 165º n. 1 a) e 204º, ambos do CPPT.

F. Face ao exposto, deve ser de manter na ordem jurídica a liquidação efectuada, pela Administração Tributária, revogando-se a douta sentença que a anulou e considerar a oposição totalmente improcedente.

Não houve contra-alegações.

O TCA julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Subiram os autos a este Supremo Tribunal.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento, pois o oponente não foi validamente citado.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1. Foi deduzida execução fiscal n. 3719200401000217 contra o oponente, por dívida proveniente de IVA, relativo aos anos de 1999, 2000 e 2001, no valor de 62 526.51 €;

2. Em 21.01.2004, a Administração Fiscal no âmbito da execução fiscal, através do ofício 118, procedeu à citação por carta registada com aviso de recepção, a qual não foi reclamada;

3. A oposição foi apresentada nos Serviço de Finanças em 13.03.2006;

3. Como vimos acima, o Mm. Juiz *a quo* julgou a oposição procedente por ter julgado nula a citação, por violação das disposições conjugadas dos artºs 191º, 3, do CPPT, 233º, 2, e 236º do CC e ainda do disposto no art. 165º, alínea a) do CPPT.

Porém, e como bem refere a recorrente Fazenda Pública, a nulidade da citação não pode ser conhecida em processo de oposição à execução, pois esta tende à extinção da execução, o que não é o caso da nulidade da citação, que constitui uma nulidade do processo executivo.

O interessado pode e deve arguir essa alegada nulidade no processo executivo, com eventual reclamação, se for caso, disso, para o Tribunal.

Retirando-se dessa eventual nulidade, a ter ocorrido, as necessárias ilações jurídicas.

Quer isto dizer-se que a decisão recorrida labora em erro, quando decide a procedência da oposição, com fundamento na nulidade da citação.

Pelo que a sentença recorrida não pode manter-se na ordem jurídica.

É pensável que o recorrente tenha suscitado autonomamente, perante o chefe do serviço de finanças de Felgueiras, essa nulidade através de "incidente de falta de citação" (fls. 16 e ss. destes autos de oposição).

Ponto é saber se tal incidente foi processado autonomamente, ou se o documento existente no processo mais não é do que uma cópia desse incidente deduzido na execução.

A ser um documento autónomo, deve o mesmo ser desentranhado dos autos e remetido para o processo de execução fiscal, a fim de a competente autoridade tributária decidir sobre a suscitada nulidade.

Aspecto que o Mm. Juiz *a quo* haverá de apreciar, quando os autos lhe forem remetidos, como se impõe que seja feito.

Na verdade, já vimos que o recorrente defende igualmente que houve caducidade das liquidações, que lhe não foram alegadamente notificadas no prazo legal.

Questão de que o Mm. Juiz não tomou conhecimento, como expressamente refere, por tal questão estar prejudicada, face à sua referida decisão.

Os autos não contêm elementos para saber se ocorre ou não essa alegada caducidade.

Daí que os autos devam baixar à instância, para que o Mm. Juiz conheça desse alegado vício de violação de lei.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, no segmento em que questionou o conhecimento, nestes autos de oposição à execução, da nulidade da citação, revogando-se a sentença recorrida, baixando os autos à instância para que o Mm. Juiz conheça da alegada caducidade.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino* (vencido, na parte em que se pressupõe que deva conhecer-se da caducidade da liquidação em processo de oposição à execução fiscal.)

Acórdão de 3 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Execução de sentença. Impugnação judicial. Prazo.

Sumário:

I — Nos termos do artigo 146.º, n.º 2 do CPPT, o prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos Tribunais Tributários, que é de três meses, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 175.º do CPTA, conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a sua remessa no prazo de oito dias após o trânsito em julgado da decisão.

II — Quando a AT não dê execução à sentença de anulação nesse prazo, pode o interessado fazer valer o seu direito à execução perante o tribunal que tenha proferido a sentença em primeiro grau de jurisdição, devendo a petição ser apresentada no prazo de seis meses contado desde o termo do prazo de que a AT dispunha para a execução espontânea ou da notificação da invocação de causa legítima de inexecução (artigo 176.º do CPTA).

Processo n.º 708/08-30.
Recorrente: Maria Marcelina Ferreira Velasco.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Maria Marcelina Ferreira Velasco, com os sinais dos autos, não se conformando com o despacho da Mma. Juíza do TAF de Braga que lhe rejeitou liminarmente, por intempestiva, a execução de sentença por si deduzida, nos termos dos artigos 102.º da LGT e 176.º do CPTA, com o fundamento de que a AF não cumpriu adequadamente a decisão proferida em 29/09/2005, dele interpôs recurso para o TCA Norte, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- A douta decisão recorrida não faz uma correcta interpretação e aplicação das normas reguladoras do prazo para intentar uma acção de execução de sentença anulatória no contencioso tributário.

2.ª- A douta decisão recorrida não faz a devida conjugação do art.º 176.º, n.º 2 do CPTA com o art.º 146.º, n.º 2 do CPPT na determinação do termo inicial e final do prazo para a execução espontânea das sentenças anulatórias de actos tributários ou em matéria tributária.

3.ª- Falhando, desse modo, na determinação do termo final do prazo para a propositura da acção executiva.

4.ª- A imposição de um prazo para a propositura da acção executiva, constante do art.º 176.º, n.º 2 do CPTA é inconstitucional, na justa medida em que viola o disposto nos artigos 20.º, n.º 1, 268.º, n.º 4 e 205.º, n.º 2 da CRP.

5.ª- A exiguidade do prazo constante do art.º 176.º, n.º 2 do CPTA é inconstitucional, na medida em que viola o disposto no art.º 20.º, n.º 4 da CRP.

6.ª- No sentido supra exposto ver os acórdãos proferidos pelos tribunais superiores, nomeadamente, Ac. do STA de 8/11/2006, rec. n.º 617/06 ou no Ac. do TCAN de 14/12/2006, rec.º n.º 537/04. BEPNF, publicados em www.dgsi.pt; Ac. do STA de 31/10/2006, rec.º n.º 47694A; o Ac. do STA de 1/06/2006, rec. n.º 1240A/02 e Ac. do STA de 19/09/2006, rec. n.º 38240A, publicados em www.dgsi.pt;, entre outros.

7.ª- Violou o Tribunal "a quo", por errada interpretação e aplicação os artigos 146.º, n.º 2 do CPPT, 2.º, 30.º, n.º 3, 158.º, n.º 2 e 176.º do CPTA, 150.º, n.º 1, alínea b) do CPC e artigos 20.º, 205.º, n.º 2 e 268.º, n.º 4 da CRP.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Por decisão sumária de 19/6/2008, declarou-se o TCAN incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, por ser competente para tal a Secção de Contencioso Tributário do STA.

Aqui remetidos os autos, o Exmo. PGA emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado procedente, revogando-se o despacho recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É do seguinte teor o despacho recorrido:

«***MARIA MARCELINA FERREIRA VELASCO*** *veio deduzir acção de execução de sentença nos termos do art.º 102.º da LGT e 176.º do CPTA, alegando que a Administração Fiscal não cumpriu adequadamente a decisão proferida em 29.09.2005.*

Resulta dos autos que a ora exequente deduziu uma impugnação judicial para anulação do IRS do ano de 1999, no valor de 70.718,12 €, à qual foi atribuído o n.º 272/04.1 BEBRG e que se encontra apensa aos presentes autos.

Essa impugnação judicial foi considerada parcialmente procedente por sentença proferida em 29.09.2005, notificada à exequente em 13.01.2006 e transitada em julgado.

Em 27.11.2006 a Administração Fiscal procedeu à correcção da liquidação impugnada, a qual deu origem a reembolso no valor de 147,68 €.

A presente petição inicial foi apresentada em 02.04.2007.

*Dispõe o art.º 176.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) que "*1- Quando a Administração não dê execução à sentença de anulação no prazo estabelecido no n.º 1 do artigo anterior, pode o interessado fazer valer o seu direito à execução perante o tribunal que tenha proferido a sentença em primeiro grau de jurisdição.

2- A petição, que é autuada por apenso aos autos em que foi proferida a sentença de anulação, deve ser apresentada no prazo de seis meses contado desde o termo do prazo do n.º 1 do artigo anterior ou da notificação da invocação de causa legitima de inexecução a que se refere o mesmo preceito.*».*

*Determina o n.º 1 do art.º 175.º que "*Salvo ocorrência de causa legítima de inexecução, o dever de executar deve ser cumprido no prazo de três meses.*".*

Assim tendo em conta os documentos juntos aos autos, conclui-se que a petição inicial foi apresentada em 02.04.2007 e que a sentença, em processo de impugnação judicial n.º 272/04.1 BEBRG foi proferida em 29.09.2005, e notificada ao ora exequente em 13.01.2006.

A ora requerente dispunha de 6 meses, depois de decorridos 3 meses sobre a data da sentença, para deduzir execução, os quais se completaram em Outubro de 2006.

Face ao exposto, a petição inicial foi apresentada muito para além do prazo de seis meses previsto na lei pelo que se rejeita liminarmente a execução de sentença por intempestiva.

Custas pela exequente, nos termos do art.º 73.º-D do Código das Custas Judicias.».

III – Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do TAF de Braga que rejeitou liminarmente, por intempestiva, a execução de sentença deduzida pela ora recorrente, com o fundamento de que a AF não cumpriu adequadamente a decisão proferida em 29/9/2005 no processo de impugnação judicial que intentou para anulação do IRS do ano de 1999.

A Mma. Juíza "a quo" fundamentou a sua decisão com o facto de a recorrente, nos termos dos artigos 175.º, n.º 1 e 176.º, n.º 2 do CPTA, dispor de seis meses para pedir em juízo a execução daquela sentença, a contar do prazo de três meses que a AF tinha para a executar espontaneamente, prazo esse que terminou em Outubro de 2006, e só o ter feito em 2/4/2007.

Alega a recorrente que a decisão recorrida não faz uma correcta interpretação e aplicação das normas reguladoras do prazo para intentar uma acção de execução de sentença anulatória no contencioso tributário.

E, de facto, assim é.

Baseou-se a decisão recorrida para concluir pela intempestividade da execução apresentada pela ora recorrente apenas no disposto nos artigos 175.º e 176.º do CPTA e ignorando o que estabelece o n.º 2 do artigo 146.º do CPPT.

É certo que o n.º 1 do artigo 146.º do CPPT estabelece que são admitidos no processo judicial tributário, além do mais, o meio processual de execução dos julgados que será regulado "pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos".

Mas acrescenta o n.º 2 da mesma disposição legal que "o prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos Tribunais Tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de oito dias após o trânsito em julgado da decisão".

Por outro lado, o facto de os processos judiciais serem arquivados no tribunal que os tenha instaurado não prejudica a obrigação de remessa dos processos concluídos ao órgão da administração tributária competente para a execução da sentença ou acórdão, nos termos previstos no CPPT, como já hoje dispõe o n.º 2 do artigo 33.º deste Código, depois da alteração do DL 238/2006, de 20 de Dezembro, e antes se poderia também entender assim, compatibilizando as duas normas, pois o arquivamento no tribunal sempre poderia ser efectuado depois da execução, após devolução do processo.

Ora, como já se deixou dito no acórdão deste STA de 8/11/2006, no recurso n.º 617/06, impendendo sobre a Administração, nos termos do art.º 100.º da LGT, o dever de, em cumprimento do julgado, reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado, obrigação que aquela deve cumprir espontânea e imediatamente sob pena de, não o fazendo, se sujeitar ao pagamento de juros indemnizatórios que serão contados a partir do termo do prazo da execução da decisão, e a sentença anulatória, por via de regra e por si só, ser insuficiente para esse efeito – visto a mesma poder não reunir todos os elementos necessários – e, por isso, o n.º 2 do art.º 146.º do CPPT obriga à remessa do processo para os serviços competentes para a execução – o início do prazo para a execução do julgado não pode ser contado a partir do trânsito da sentença anulatória, mas sim, como se determina no citado n.º 2 do art.º 146.º do CPPT, a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da Administração Fiscal competente para a execução.

Ou seja, no contencioso tributário, o prazo para a execução espontânea de sentença anulatória de acto tributário ou em matéria tributária não se conta do trânsito em julgado dessa sentença, e muito menos da data da sua notificação, mas sim a partir da data em que o processo onde tiver sido proferida a sentença a executar tiver sido enviado ao órgão da Administração Fiscal competente para essa execução.

E para se saber da tempestividade ou não do presente meio processual de execução de julgado torna-se necessário, pois, apurar da data em que o processo foi remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução ou se a interessada requereu a sua remessa no prazo de oito dias após o trânsito em julgado da decisão.

E, embora tais factos não se mostrem fixados na decisão recorrida, compulsados os autos de impugnação judicial apensos, facilmente se constata que estes só foram remetidos ao serviço de finanças de Esposende em 1/9/2006.

Sendo, assim, este o termo inicial do prazo de três meses para a execução espontânea do julgado, previsto no n.º 1 do artigo 175.º do CPTA, e devendo a petição ser apresentada no prazo de seis meses, de acordo com o n.º 2 do artigo 176.º do CPTA, contado desde o termo desse prazo, é evidente que tendo a presente petição sido enviada ao tribunal, sob registo postal, em 26/3/2007 (v. fls. 2 e 9 dos autos), a mesma é, pois, manifestamente tempestiva.

Razão por que o recurso deve ser julgado procedente.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário em conceder provimento ao recurso, revogando-se, assim, a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que não seja de rejeição por este motivo.

Sem custas.

Lisboa, 3 Dezembro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Extemporaneidade da impugnação judicial. Prescrição. Conhecimento. Excesso de Pronúncia.

Sumário:

I — Uma vez considerada extemporânea a petição da impugnação judicial, está vedada ao tribunal o conhecimento de qualquer questão atinente ao mérito da causa, ainda que de conhecimento oficioso, como é o caso da prescrição.

II — Enferma de nulidade por excesso de pronúncia a sentença que aprecie a questão da prescrição em tais circunstâncias.

Processo n.º: 803/08-30.
Recorrente: Ministério Pública.
Recorrido: Carlos Duarte Lacerda de Melo Sarria e outra.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- O Exmº Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença da M.ma. Juíza do TAF de Braga que julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, com fundamento na prescrição das obrigações tributárias relativas ao IVA de 1995 e 1996, no montante de € 10.875.01, não obstante ter considerado intempestiva a impugnação judicial deduzida contra as respectivas liquidações adicionais, dela vem recorrer, tendo formulando as seguintes conclusões:

I. A douta sentença em crise, ao reconhecer a prescrição depois de julgar intempestiva a demanda, violou o disposto nos artigos 124 do CPPT e 660, do C. de Processo Civil;

II. Deve, portanto, ser revogada e substituída por outra que determine, tão só, a extemporaneidade da demanda e decrete a absolvição da instância.

2- O recorrido não contra-alegou.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A Administração fiscal procedeu à reversão da dívida de IVA, dos anos de 1995 e 1996, no valor de 10 875.01 €, conforme documento de fls. 30 dos autos que aqui se dão por integralmente reproduzidas;

2. O processo n.º 2348199501020943 foi instaurado a 28.09.1995, por dívidas de IVA, do ano de 1995;

3. O processo n.º 2348199501023594 foi instaurado a 04.12.1995, por dívidas de IVA, do ano de 1995;

4. O processo n.º 2348199601008528 foi instaurado a 28.05.1996, por dívidas de IVA, referente ao ano de 1995;

5. O processo n.º 234819961009869 foi instaurado a 04.07.1996, por dívidas de IVA, do ano de 1995;

6. O processo n.º 234819961009974 foi instaurado a 08.07.1996, por dívidas de IVA, do ano de 1995;

7. O processo n.º 234819961022857 foi instaurado a 26.08.1996, por dívidas de IVA, do ano de 1995;

8. Em 14.04.2004 foram executadas diligências com vista a penhora de bens (fls. 10 do PEF);

9. Entre a data de instauração dos processos de execução e a data em foram efectuadas diligências com vista à realização da penhora, os autos estiveram parados por facto não imputável ao contribuinte;

10. Em 09.05.2005, foram efectuadas diligências e ordenada a audição prévia do impugnante sobre o projecto de reversão (fls. 18 a 23 do PEF);

11. O processo encontrou-se parado entre 14.04.2004 (data em que foram executadas diligências com vista a penhora de bens) e 09.05.2005, (diligência de preparação do processo de reversão), ou seja durante 1 ano e 26 dias;

12. O Impugnante foi citado para a execução fiscal em 27.09.2006 (fls. 160 do PEF)

13. A presente impugnação foi instaurada em 05.01.2007;

5.1.- A questão que vem colocada no presente recurso consiste em saber se o tribunal "a quo" podia tomar conhecimento, como o fez, da prescrição das obrigações tributárias relativas ao IVA de 1995 e 1996, não obstante ter considerado intempestiva a impugnação judicial deduzida contra as respectivas liquidações adicionais.

Em sentido negativo se pronuncia na sua alegação o Magistrado do Ministério Público recorrente.

Muito embora não argua a sentença recorrida em sede de nulidade por excesso de pronúncia (artigo 668.º, n.º 1, alínea b) do CPC), a verdade é que é com esse enquadramento jurídico, que entendemos o adequado, que a matéria impugnatória do recurso será apreciada, uma vez que o tribunal não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras jurídicas.

5.2. Após concluir pela caducidade do direito de impugnar judicialmente as liquidações adicionais em causa, afirma-se na sentença o seguinte: "*Apesar da sua intempestividade e porque foi alegada a prescrição da dívida exequenda importa dela conhecer".*

Ainda que não referida de forma expressa, a razão que terá motivado o conhecimento da prescrição prende-se seguramente com o estatuído no artigo 175.º do CPPT, onde se lê. "*A prescrição ou duplicação de colecta serão conhecidas oficiosamente pelo juiz se o órgão de execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito"*

Conhecimento oficioso esse que ocorre ainda que, como é o caso, se trate de uma impugnação judicial em que se visa com o conhecimento da prescrição apurar da eventual inutilidade da lide (artigo

287.º, alínea e) do CPC) e não dele retirar todos os seus efeitos jurídicos (cfr. acórdão de 17/01/07, 7/02/07, 16/05/07 e de 12/06/07, nos recursos n.ºs 1129/07, 980/06, 71/07 e 291/07).

Não obstante, o certo é que tendo sido concluído na sentença sob recurso que a impugnação judicial era intempestiva, tal facto determina desde logo que não haveria lugar a pronúncia sobre qualquer questão de mérito que tenha sido suscitada na petição, ainda que de conhecimento oficioso, como é o caso da prescrição (cfr. acórdão de 21/05/08, no recurso n.º 293/08).

De todo o modo, certo é ainda que a consequência inelutável da procedência da excepção da caducidade da impugnação judicial seria a extinção da lide impugnatória desde logo, pelo que se apresenta como algo incongruente o conhecimento da prescrição com esse mesmo objectivo, desta feita com fundamento em inutilidade da lide.

Impõe-se concluir, portanto, que a sentença sob recurso enferma de nulidade por excesso de pronúncia, uma vez que conheceu da questão relativa à prescrição cuja apreciação lhe estava vedada, por prejudicada em face da procedência da excepção da caducidade da impugnação judicial que fora deduzida- artigo 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC.

5.3. Da reforma da sentença recorrida ao abrigo do disposto no artigo 731.º, n.º 1 do CPC.

Estabelece o n.º 1 do artigo 731.º do CPC que no caso de ser julgada procedente, entre outras, a nulidade prevista na segunda parte da alínea d) do artigo 668.º (excesso de pronúncia), o "Supremo suprirá a nulidade, declarará em que sentido a decisão deve considerar-se alterada e conhecerá dos outros fundamentos do recurso".

Deste modo, suprindo a nulidade por excesso de pronúncia verificada na sentença recorrida e tendo em conta o que acima foi dito, declara-se a respectiva nulidade no segmento dispositivo em que conhece da questão da prescrição das obrigações tributárias relativas ao IVA de 1995 e 1996, confirmando-se no mais a procedência da excepção de caducidade do direito de deduzir impugnação judicial das respectivas liquidações adicionais.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso jurisdicional, anulando-se, em consequência, a sentença recorrida no segmento em que conhece da prescrição das obrigações tributárias relativas ao IVA de 1995 e 1996, consequentemente sem prejuízo da decretada caducidade da impugnação judicial

Custas a cargo do impugnante apenas no tribunal recorrido.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Imposto sobre produtos petrolíferos. Inconstitucionalidade.

Sumário:

I — O n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, não é material nem organicamente inconstitucional, na parte em que prevê a responsabilidade dos proprietários ou dos responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado pela diferença entre o montante do ISP liquidado e pago e a que seria devida se se tratasse de gasóleo rodoviário, em relação às quantidades vendidas e não devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões com microcircuito atribuídos.

II — Nos termos do n.º 7 da Portaria 234/97, de 4 de Abril, a venda do gasóleo colorido e marcado só pode ser efectuada a titulares de cartão com microcircuito e tem que ficar documentada no movimento contabilístico do posto.

III — Aquela titularidade constitui uma formalidade essencial, atenta a intenção do legislador de evitar a fraude fiscal.

IV — O artigo 3.º do DL 223/2002, de 30/10, permite que os fornecimentos de gasóleo colorido e marcado destinado a aquecimento efectuados até 31 de Dezembro de 2002 continuem a ser consumidos após aquela data até ao esgotamento das existências em depósito.

V — O n.º 7 da Portaria 234/97 mantém-se aplicável, pelo menos, àquelas existências em depósito, pelo que sempre seria exigível que as vendas ficassem documentadas no movimento contabilístico do posto, requisito que assume também as características de formalidade essencial.

Processo n.º 836/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Bastos & Bastos, Combustíveis, 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, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Viseu que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Bastos & Bastos, Combustíveis, Lda., com sede em Sever do Vouga, contra a liquidação n.º 900044.6, de 9 de Agosto de 2004, de imposto sobre produtos petrolíferos, e respectivos juros compensatórios, no montante global de € 66.056,98, e, em consequência, ordenou, por ilegal, a sua anulação, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A) A norma contida no n.º 7 da Portaria 234/97, de 4 de Abril, não padece de inconstitucionalidade, quer orgânica quer material, por não ser inovatória face ao preceituado pela alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º e pelo artigo 74.º do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/09, de 22 de Dezembro;

B) A sentença ora recorrida, fundando-se na desaplicação de norma constitucional, faz errada aplicação do direito, enfermando, consequentemente, de ilegalidade.

Contra-alegando, veio a impugnante dizer que:

I) A Portaria n.º 234/97 foi publicada no contexto da subordinação da concessão de taxas reduzidas de ISP ao gasóleo destinado a uso agrícola à utilização de gasóleo colorido e marcado, em cumprimento de directivas comunitárias que já tinham motivado alterações às introduzidas pelas Leis n.ºs 10-B/96 e 52-C/96 aos Decs.-Leis n.ºs 123 e 124/93, que ao tempo estabeleciam as estruturas e as taxas desse imposto, bem como a publicação do Dec.-Lei n.º 15/97 e das Portarias n.ºs 200/96 e 93/97;

II) Com a instituição do gasóleo colorido e marcado, e a decorrente aplicação da taxa reduzida de ISP logo no momento da declaração de introdução no consumo processada à saída dos entrepostos fiscais das empresas petrolíferas, deixou de estar assegurado que essas empresas, em nome das quais o produto é introduzido no consumo, e que estavam assim previstas como sujeitos passivos no n.º 1 do art.º 6.º do Dec.-Lei n.º 123/94, suportariam o imposto à taxa "normal" relativamente a todas as quantidades cuja venda a utilizadores finais não viesse a ficar registada no sistema de controlo do gasóleo agrícola através dos cartões de microcircuito a estes atribuídos;

III) O controlo de afectação também não podia ser sistemático e eficazmente exercido junto das pessoas que detivessem, utilizassem ou beneficiassem com o consumo dos produtos que constituíam os demais sujeitos passivos do imposto, previstos para os casos de detenção ou introdução irregular no consumo no n.º 2 do referido art.º 6.º, pelo que se tornava necessário centrar a responsabilidade pelo pagamento da diferença entre a taxa reduzida aplicada na introdução no consumo à saída dos entrepostos fiscais e a taxa "normal", no caso de as vendas aos utilizadores finais não serem registadas através dos cartões electrónicos, no último acto da cadeia de comercialização, colocando-a a cargo dos titulares dos postos de venda ao público;

IV) Sem que as alterações legislativas que haviam sido efectuadas em vista da instituição do gasóleo colorido e marcado tivessem procedido a essas adaptações, nomeadamente modificando o âmbito dos sujeitos passivos de ISP previsto no dito art.º 6.º do Dec.-Lei n.º 123/94, a Portaria n.º 234/97, que lançou as bases da rede de abastecimento desse produto à agricultura, veio estabelecer, no seu n.º 7, que só podendo o mesmo ser fornecido a titulares de cartões de microcircuito seriam os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público responsabilizados pelo pagamento da diferença entre a taxa reduzida já aplicada e a aplicável ao gasóleo rodoviário em relação às quantidades que vendessem e não ficassem registadas no movimento contabilístico do posto (pretendendo aludir ao sistema informático de controlo do gasóleo agrícola gerido pela SIBS e a Petrogal referido no n.º 8 seguinte);

V) Ao assim estatuir, o n.º 7 da Portaria n.º 234/97 inovou, se não em matéria de incidência objectiva e de taxas, determinando que a venda ao público de gasóleo colorido e marcado sem registo no sistema informático tornava o ISP devido à taxa legalmente prevista para o gasóleo rodoviário, pelo menos em matéria de incidência subjectiva, ao estabelecer um responsável pelo pagamento distinto dos sujeitos passivos que se achavam contemplados na lei do imposto (dito art.º 6.º do Dec.-Lei n.º 123/94);

VI) Como todas essas matérias estão contidas no âmbito da reserva relativa de lei formal, estabelecida nos art.ºs 106.º, n.º 2 e 168.º, n.º 1, alínea i) da CRP, com a numeração que tinham ao tempo, esse

n.º 7 da Portaria n.º 234/97, constante de instrumento normativo com natureza regulamentar, nasceu em violação dessas disposições da Lei Fundamental, e por isso inquinado da inconstitucionalidade que, em Acórdão de 03/10/2007, este STA lhe atribuiu;

VII) Posteriormente aprovado pelo Dec.-Lei n.º 566/99, o CIEC incluiu desde o início entre os sujeitos passivos, contemplados na alínea e) do n.º 2 do art.º 3.º, as pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, vendam produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e, a partir da redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001 ao n.º 4 do seu art.º 74.º, a que corresponde o n.º 5 da redacção do Dec.-Lei n.º 223/2002, passou a determinar que o gasóleo colorido e marcado só pode ser adquirido por titulares de cartões de microcircuito atribuídos aos beneficiários, daí se podendo inferir a irregularidade da venda a não titulares desses cartões;

VIII) Considerando este contexto normativo, que é também o da situação em causa nestes autos, respeitante a vendas efectuadas durante o ano de 2002, o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 321/2008, invocado pela Fazenda Pública em fundamento do seu Recurso, entendeu que o n.º 7 da Portaria n.º 234/97, ao responsabilizar os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos de venda ao público de gasóleo colorido e marcado pela diferença entre o ISP pago à taxa aplicada a esse produto e o calculado à taxa prevista para o gasóleo rodoviário, não enfermava de inconstitucionalidade, pois não excedia o que já resultaria da lei do imposto;

IX) Todavia, incluindo-se a matéria da incidência subjectiva dos impostos no âmbito da reserva relativa de lei formal, a sua disciplina só pode ser estabelecida ou modificada por lei da AR ou decreto-lei do Governo ao abrigo de autorização legislativa, a qual deve definir com precisão o seu objecto, sentido e extensão, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 165.º da CRP (na numeração posterior à Revisão de 97);

X) E a Lei n.º 67-B/98, ao abrigo da qual o Governo decretou o CIEC, não definia quaisquer alterações que pudessem ser introduzidas em matéria de sujeitos passivos, e excluía mesmo a alteração do âmbito de incidência que se achava delimitado na legislação do imposto que ao tempo vigorava;

XI) Assim, a alínea e) do n.º 2 do art.º 3.º do CIEC, na parte em que passava a considerar como sujeitos passivos as pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, vendessem produtos sujeitos a ISP, que não se achavam incluídos no âmbito da incidência subjectiva desse imposto estabelecido na lei anteriormente vigente (art.º 6.º do Dec.-Lei n.º 123/94), enfermava de violação do referido princípio de reserva relativa de lei formal em matéria de elementos essenciais dos impostos, agora delimitado no n.º 2 do art.º 103.º e na alínea i) do n.º 1 do art.º 165.º da CRP;

XII) Pelo que o n.º 7 da Portaria n.º 234/97, na medida em que pressupusesse aquela determinação do CIEC, ou dispusesse no mesmo sentido, ficava igualmente afectado de violação destas normas da Lei Fundamental, e assim eivado da inconstitucionalidade que já o inquinara de início;

XIII) Enfermando por isso ambas as normas de inconstitucionalidade prevista no art.º 277.º da CRP, devem a alínea e) do n.º 2 do art.º 3.º do CIEC, na parte em que previa como sujeitos passivos de ISP as pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, vendam produtos sujeitos ao imposto, e o n.º 7 da Portaria n.º 234/97, na parte em que previa a responsabilidade dos proprietários ou responsáveis legais pelos postos de venda ao público do gasóleo colorido e marcado pela diferença entre o montante de ISP liquidado e pago e o que seria devido se se tratasse de gasóleo rodoviário, ser desaplicados, em observância do disposto nos art.ºs 204.º da CRP e 1.º, n.º 2, do ETAF;

XIV) E como essa responsabilização dos proprietários ou responsáveis legais dos postos autorizados para a venda ao público de gasóleo colorido e marcado pelo pagamento do valor de imposto correspondente à diferença entre a taxa aplicada a esse produto e a prevista para o gasóleo rodoviário, em relação às quantidades que vendam e não fiquem registadas no sistema informático subjacente aos cartões com microcircuito atribuídos, só veio a ser consagrada, com respeito pelo princípio da reserva de lei, por força do que foi depois estabelecido no n.º 5 do art.º 74.º do CIEC com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, vigente a partir de 01/01/2007 e inaplicável a situações anteriores, por a retroactividade não ter sido prevista e contrariar o disposto no n.º 3 do art.º 103.º da CRP, não pode o presente recurso ser provido.

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 declaratório da improcedência da impugnação judicial.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

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 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 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 de gasóleo colorido e marcado e do gasóleo rodoviário multiplicada pela quantidade de gasóleo colorido vencido a pessoas não detentoras de cartão microcircuito. Visto não ser possível determinar o momento exacto dessas vendas, foi utilizada a diferença de 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 Tributária, 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.º 4591 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 referidas no Projecto de Conclusões do 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 do Relatório.

INFRACÇÕES:

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 do 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 Tributárias.

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 "a 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.

(…)».

B) Em 09/08/2004, o Núcleo de Procedimentos Aduaneiros e Fiscais emitiu o seguinte parecer:

«*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 503724769, 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, pressupõe-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.º 74.º do Decreto-Lei n.º 566/99, de 22/12, com a redacção dada pelo art.º 38.º da Lei 109-B/2001, de 27/12 e o disposto no art.º 7.º da Portaria 234/97, de 4 de Abril.

O imposto é exigível ao abrigo do art.º 7.º da referida portaria, conjugado com a alínea a) do n.º 3 do artigo 7.º do DL 566/99, de 22/12, uma vez que os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados de venda ao público de gasóleo colorido e 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 de 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 da dívida.

É devido imposto sobre os produtos petrolíferos no valor de € 61.483,61 (289498, 11 x 0,21238).

O n.º 5 do art.º 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 sujeita 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.º 7.º da Portaria n.º 234/97 e da alínea a) do n.º 2 do art.º 3.º do DL 566/99, de 22/12, no caso, a firma Bastos & Bastos, Lda.

Assim, de harmonia com as disposições conjugadas da alínea e) do n.º 2 do art.º 3.º e do art.º 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 "a 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) € 61.483,61, liquidação essa que deverá ser acrescida de € 4.573,37 referente a juros compensatórios (código 651), contados desde a data da infracção, tendo-se considerado a data de 31-12-2002 até 09-08-2004, nos termos do n.º 7 do art.º 35.º do DL 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.º 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.º 10.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, no prazo de 15 dias.

E) A petição inicial dos presentes autos foi apresentada em 26/11/2004.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Viseu que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de imposto sobre produtos petrolíferos

e, em consequência, anulou esta por ilegal, com o fundamento de que o n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, em que aquela se baseou, é orgânica e materialmente inconstitucional.

Sustenta o recorrente, porém, que tal norma não padece de qualquer inconstitucionalidade por não ser inovatória face ao preceituado pela alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º e pelo artigo 74.º do CIEC.

A fundamentação da sentença recorrida aderiu à doutrina do acórdão deste STA de 3/10/2007, proferido no processo 363/07, no qual se exprime o entendimento de que a norma em causa – n.º 7 da Portaria 234/97, de 4 de Abril, é material e organicamente inconstitucional, por ampliar a incidência subjectiva de ISP em termos que não resultavam do CIEC.

De tal aresto foi, entretanto, interposto recurso para o Tribunal Constitucional, tendo este decidido, em acórdão de 18/6/2008, com o n.º 321/2008, e publicado no DR II Série, n.º 154, que a norma constante do n.º 7 da Portaria 234/97, de 4 de Abril, não reveste carácter inovatório, limitando-se a precisar mecanismos de cobrança do imposto devido nos termos dos artigos 3.º, n.º 2, alínea e) e 74.º do CIEC, não sendo, por isso, inconstitucional na parte em que prevê a responsabilidade dos proprietários ou dos responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado pela diferença entre o montante do ISP liquidado e pago e a que seria devida se se tratasse de gasóleo rodoviário.

Ora, como se disse já no acórdão deste STA de 24/9/2008, proferido no mesmo processo n.º 363/07 na sequência do citado acórdão do TC, "… este juízo de constitucionalidade foi formulado no pressuposto de que a interpretação adequada daquele n.º 7 da Portaria n.º 234/97 é a de que a imputação da responsabilidade pelo pagamento de ISP e IVA aos proprietários ou responsáveis pela exploração dos postos se reporta, a nível de incidência objectiva, às quantidades que venderem e não fiquem devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões com microcircuito atribuídos, como explicitamente se refere no n.º 5 do art. 74.º do CIEC na redacção dada pelo art. 69.º da Lei n.º 53-A/2006, de 31 de Dezembro, que, no entendimento adoptado pelo Tribunal Constitucional, apenas «*clarificou o regime de consequências para o não cumprimento do registo no sistema de controlo informático*» e «*veio consagrar, com algumas meras correcções de organização frásica, a terminologia empregue no § 7.º da Portaria n.º 234/97, de 04 de Abril de 1997*».

Confirma-se também que o juízo de constitucionalidade teve este pressuposto pelo que refere o Tribunal Constitucional ao equacionar a questão que apreciou, definindo-a como consistindo em «*averiguar se é possível extrair da redacção CIEC aplicável ao caso dos autos recorridos (...) uma obrigação tributária de suportar o valor do imposto resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades que venderem e não fiquem devidamente* ***registadas no sistema informático*** *subjacente aos cartões com microcircuito atribuídos*».

Na mesma linha, no que concerne a este ponto de a incidência objectiva definida pelo n.º 7 da portaria n.º 234/97 coincidir com a que explicitamente consta do n.º 5 do art.º 74.º do CIEC na redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 31 de Dezembro, refere-se no acórdão do Tribunal Constitucional que «*a circunstância de o legislador ter vindo, em momento posterior, a clarificar uma redacção menos evidente do enunciado normativo, não impede que o texto legal anterior seja interpretado em sentido conforme à Constituição, sempre que permitido pelo sentido possível das palavras. Ora, ainda que menos explícito que a redacção actual do n.º 5 do artigo 74.º do CIEC, já era possível interpretar a redacção originária do CIEC naquele mesmo sentido, seja na redacção conferida pelo artigo 38.º da Lei n.º 109-B/2001, seja na do Decreto-Lei n.º 223/2002*»".

E, sendo esta, no entender do TC, a interpretação do n.º 7 da Portaria n.º 234/97 que é conforme à Constituição, mesmo antes da referida Lei n.º 53-A/2006, de 31/12, não se vê razão para não aderir a tal doutrina, ainda que a decisão do TC tenha sido proferida em processo de fiscalização concreta (e, portanto, com força de caso julgado limitada ao processo onde foi proferida), atenta a prevalência das decisões do TC em questões de constitucionalidade (artigos 2.º e 80.º, n.º 1 da Lei n.º 28/82, de 15/11).

Razão por que o acto de liquidação impugnado não enferma, assim, da apontada ilegalidade.

Não obstante a impugnante, ora recorrida, ter suscitado outras questões como fundamento da impugnação deduzida, sobre as quais o Mmo. Juiz "a quo" teceu considerações que apontavam para a sua improcedência, o certo é que a decisão recorrida se limitou a anular a liquidação impugnada apenas com este fundamento – a sua ilegalidade derivada de assentar em norma inconstitucional – decerto por ter entendido que o conhecimento dessas questões estava prejudicado pela solução dada ao litígio.

De harmonia com o disposto nos artigos 715.º, n.º 2, 749.º e 762.º, n.º 1 do CPC, e 281.º do CPPT, há, pois, agora que conhecer dos restantes fundamentos invocados pela impugnante, uma vez que os autos dispõem dos elementos necessários para o fazer.

Alega, então, a impugnante, sem pôr em causa a diferença detectada pela fiscalização entre o gasóleo vendido e o registado no POS, que essa diferença radica no facto de o não registado ter sido fornecido a clientes que ainda não dispunham de cartão com microcircuito mas que possuíam o comprovativo de terem apresentado o pedido desse cartão e, por esse motivo, reunirem, em seu entender, os pressupostos

para poderem beneficiar das taxas reduzidas, para além de a proibição da venda de gasóleo marcado para aquecimento a quem não possuísse cartão de microcircuito ter sido abolida e revogada.

Ora, sobre tais questões, se pronunciou já este Tribunal, no acórdão de 30/5/2007, in recurso n.º 243/07, aí se concluindo que, de acordo com o que dispõe o n.º 7 da Portaria 234/97, de 4 de Abril, a venda do gasóleo colorido e marcado só pode ser efectuada a titulares de cartões com microcircuito e tem que ficar documentada no movimento contabilístico do posto, sob pena de os proprietários ou os responsáveis legais pela sua exploração serem responsabilizados pelo pagamento da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado.

Como se diz no citado aresto, a cuja fundamentação se adere, «*Aquela Portaria requer, para dar por verificado o benefício fiscal, que o comprador seja titular de um cartão microcircuito e esta condição não pode ser dispensada nem, tão pouco, substituída por outra.*

O que bem se compreende, atenta a intenção do legislador de evitar a fraude fiscal.

Aquela titularidade constitui, então, uma formalidade substancial que se caracteriza por ser "absolutamente insubstituível por qualquer outro género de prova", sendo que "a sua falta é de todo irremediável": se o comprador não for titular do dito cartão, caduca o benefício de que goza o gasóleo colorido e marcado e é aplicável o regime-regra da tributação do gasóleo.

Não se confundindo, pois, com as formalidades probatórias que são "as impostas, e não de modo absoluto, apenas para a prova do negócio", sendo que "a falta destas pode ser suprida por outros meios de prova mais difíceis de conseguir". Cfr. Manuel de Andrade, Teoria Geral da Relação Jurídica, vol. II, 2.ª reimpressão, p. 145.

E, embora num plano secundário face à exigência da titularidade do cartão microcircuito, o mesmo se diga, mutatis mutandis, relativamente à obrigação (geral) das transacções ficarem documentadas na contabilidade do posto.».

Por outro lado, como também se refere no citado acórdão, «*O Decreto-Lei n.º 223/2002, de 30 de Outubro, veio criar uma categoria fiscal autónoma para um produto derivado do petróleo destinado unicamente ao aquecimento industrial, comercial ou doméstico, o que, de acordo com o seu preâmbulo, foi motivado, entre outras, por razões "de ordem prática, económica e de prevenção da fraude", sendo que as especificações inerentes ao novo produto impedem a sua utilização como carburante, o que não acontecia com o gasóleo colorido e marcado.*

Este produto veio, portanto, substituir o gasóleo colorido e marcado destinado a aquecimento.

Contudo, apesar desta substituição, nos termos do artigo 3.º daquele Decreto-Lei, "os fornecimentos de gasóleo colorido e marcado destinado a aquecimento efectuados até 31 de Dezembro de 2002 poderão continuar a ser consumidos após aquela data, até ao esgotamento das existências em depósito".

Pelo que, pelo menos quanto a este gasóleo colorido e marcado destinado a aquecimento, previamente adquirido e em stock, continua aplicável o dito artigo 7.º da Portaria.

Quanto ao produto específico para aquecimento cuja categoria fiscal foi criada pelo Decreto-Lei n.º 223/2002, que, todavia, não está em causa nos autos, cfr. a Circular n.º 22/2003, Série II, da DDCP da DGAIEC, in http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/42A7E333-0492-4271-957A-279C6CD9B405/0/Circular%20n_22_2003_II_Integrada.pdf, em especial o seu ponto 6 que parece apontar, também quanto a este, para a não revogação do n.º 7 da Portaria n.º 234/97.

E, assim, aquelas existências em depósito poderiam ser consumidas até esgotarem, desde que fossem vendidas nos termos das formalidades exigidas pela Portaria n.º 234/97, ainda em vigor.

Desde logo, os compradores deveriam ser titulares de cartões com microcircuito que permitiam controlar as quantidades vendidas, sob pena de "os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos (...) [serem responsabilizados] pelo pagamento do ISP e respectivo IVA resultantes da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado" – artigo 7.º, in fine.

(...)

No ponto, releva, antes, o facto de o legislador ter blindado as transacções do gasóleo colorido e marcado para aquecimento, apenas as permitindo entre os postos autorizados e os titulares dos cartões, o que, atendendo à finalidade – evitar a fraude fiscal – e à consequência – pagamento da diferença entre a taxa de imposto normal e a reduzida -, configura uma formalidade ad substantiam, nos preditos termos.

Exigência que, como se disse, se manteve para o gasóleo colorido e marcado para aquecimento que se encontrava em stock à data da criação do novo "produto derivado do petróleo destinado unicamente ao aquecimento industrial, comercial ou doméstico", já que a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 223/2002, de 30 de Outubro, não eliminou a necessidade de combater a fraude fiscal nas transacções do gasóleo colorido e marcado para aquecimento.

Aliás, bem pelo contrário, uma vez que as propriedades físicas e as finalidades a que se destinavam as existências em depósito do dito gasóleo se mantiveram inalteradas, antes e depois daquela entrada em vigor, aptas para servirem de aquecimento ou carburante.

Neste sentido, tendo os cartões "caducado" em Janeiro de 2003 mas mantendo-se em vigor, pelo menos quanto às ditas existências em depósito, o artigo 7.º da Portaria, o requisito constante na parte final deste inciso normativo – que as vendas fiquem documentadas no movimento contabilístico do posto - assume as características de formalidade substancial.

É que só assim fica assegurado o combate à fraude fiscal que justificou a implementação dos cartões com microcircuito, caducados quanto ao produto em stock, no sistema de funcionamento da rede de venda ao público do gasóleo colorido e marcado para aquecimento.».

Ora, mostrando-se provado que a impugnante não observou as formalidades substanciais exigidas pela referida Portaria, e uma vez que a taxa reduzida de imposto estava dependente do cumprimento dessas formalidades, não tendo esta sido cumprida, não se verificam todos os pressupostos do benefício fiscal, devendo o sujeito passivo pagar o imposto, por isso, à taxa normal.

O que, à luz da Constituição, se mostra adequado, necessário e proporcional, pois que apenas é exigido o cumprimento da tributação-regra do gasóleo rodoviário, aliás, em cumprimento do princípio da igualdade.

Improcedem, deste modo, todas as questões suscitadas pela impugnante, sendo esta, por conseguinte, responsável, pois, pelo pagamento do imposto resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades vendidas e não devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões com microcircuito atribuídos, nos termos do n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e, em consequência, julgar improcedente a impugnação judicial deduzida.

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

Lisboa, 3 de Dezembro de 2008. – *António Calhau* (relator) – *Miranda de Pacheco – Jorge de Sousa* (vencido conforme declaração junta).

Voto de vencido

1 - Votei vencido, em primeiro lugar, pelas razões que se referem no acórdão de 3-10-2007, recurso n.º 363/07, de que fui relator, que foram assim sumariadas:

1 - O gasóleo marcado e colorido só pode ser utilizado para aquecimento, iluminação e para os fins previstos no art. 74º do CIEC, só podendo ser adquirido por titulares de cartão de microcircuito, nos termos do n.º 4 daquele artigo, na redacção vigente em 2002.

2 - À face do n.º 5 do mesmo artigo, na redacção vigente em 2002, a venda de gasóleo marcado e colorido com violação do disposto naquele n.º 4 faz incorrer os responsáveis pela venda, aquisição ou consumo nas sanções previstas no RGIT ou em legislação especial.

3 - Não resulta do CIEC, na redacção vigente em 2002, que a venda de gasóleo marcado e colorido a quem não seja titular de cartão com microcircuito, altere a natureza jurídica desse gasóleo, designadamente que estabeleça que ele passa a ser considerado gasóleo rodoviário, ficando a sua comercialização sujeita às taxas aplicáveis à comercialização deste tipo de produto petrolífero.

4 - Assim, a parte final do n.º 7 Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, na medida em que atribui aos proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado responsabilidade pelo pagamento de ISP e IVA resultantes da diferença entre o imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e o imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que venderem e que não fiquem documentadas no movimento contabilístico do posto, é uma norma que altera a taxa ou a incidência do ISP e, reflexamente, a incidência do IVA, nestas situações.

5 - Não estando a aplicação da taxa de ISP aplicável à comercialização de gasóleo rodoviário prevista no CIEC para este tipo de situações de venda de gasóleo marcado e colorido e estando a determinação da incidência, subjectiva e objectiva, dos impostos, bem como as suas taxas, sujeita a reserva de lei formal, nos termos dos arts. 106º, n.º 2, e 168º, n.º 1, alínea i), da CRP, na redacção vigente em Abril de 1997 [103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i), da CRP, nas redacções posteriores], conclui-se que aquele n.º 7 é orgânica e materialmente inconstitucional.

No que concerne à interpretação que se adoptou no presente acórdão, na esteira do acórdão do Tribunal Constitucional que nele se refere, entendo que carece de suporte legal, pois não existia qualquer norma anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que deu nova redacção ao n.º 5 do art. 74º do CIEC, que responsabilizasse os proprietários ou responsáveis pela exploração de postos de abastecimento *«pelo pagamento do imposto resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades que venderem e não fiquem devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões com microcircuito atribuídos».*

Por um lado, parece-me que o n.º 4 do art. 74º do CIEC (n.º 5 na redacção dada pelo DL n.º 223/2002, de 30 de Outubro), ao estabelecer que *«o gasóleo colorido e marcado só poderá ser adquirido pelos titulares do cartão de microcircuito instituído para efeitos de controlo da sua afectação aos destinos referidos no número anterior»* não constitui uma norma definidora da incidência objectiva do ISP

(criando um produto petrolífero misto para efeitos tributários, com as características físicas do gasóleo colorido e marcado mas a que é aplicável a taxa do gasóleo rodoviário), nem da incidência subjectiva daquele imposto (atribuindo a responsabilidade pelo pagamento de ISP, relativamente àquele produto petrolífero inexistente, parcialmente aos proprietários ou responsáveis pela exploração de postos de abastecimento e parcialmente aos adquirentes) nem indicadora de qualquer taxa para esse imaginário produto petrolífero. Nem este art. 74º nem qualquer outra norma do CIEC, na redacção anterior à Lei n.º 53-A/2006 define essas incidências objectiva e subjectiva e taxa.

Isso tudo foi feito, sim, pelo n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, e pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que deu nova redacção ao n.º 5 do art. 74º do CIEC, mas, pelas redacções anteriores deste art. 74º ou de qualquer norma do CIEC, não.

Para além disso, aquela Portaria é anterior ao CIEC, aprovado pelo DL n.º 566/99, de 22 de Dezembro, pelo que a sua conformidade constitucional tinha de ser aferida à face de um diploma legislativo **anterior ao CIEC**, pois se o n.º 7 da Portaria referida era inconstitucional antes deste diploma, esse vício afectava-o desde a sua entrada em vigor.

Ainda para além disso, a Portaria n.º 234/97 foi emitida ao abrigo do art. 4º do DL n.º 15/97, de 17 de Janeiro, que apenas permitia definir por Portaria o abastecimento de gasóleo colorido e marcado durante os **anos de 1997 e 1998**, pelo que fica sem suporte legal a sua aplicação posterior.

Poderia aventar-se que o facto de o referido art. 47º, n.º 1, da Lei n.º 3-B/2000 ter vindo estabelecer, na redacção dada ao art. 3º do Decreto-Lei n.º 566/99, que *«na medida em que sejam compatíveis com o Código dos Impostos Especiais de Consumo aprovado pelo presente diploma, mantêm-se em vigor as disposições regulamentares da legislação por ele revogadas constantes de portaria ou de despacho ministerial, considerando-se que as referências nelas efectuadas se reportam às correspondentes normas do mencionado Código»* tornaria irrelevantes, para futuro, as questões de inconstitucionalidade orgânica que se poderiam suscitar em relação àquele n.º 7 da Portaria n.º 234/97.

No entanto, mesmo que, hipoteticamente se aceitasse, em abstracto, a possibilidade de um diploma legislativo vir transformar direito regulamentar anterior em normas legislativas, por mera remissão para o seu conteúdo, tal apenas seria razoável em casos em que houvesse um **remissão expressa para o conteúdo de determinado diploma ou diplomas**, e não, como sucede no caso em apreço, uma mera referência genérica a *«disposições regulamentares... constantes de portaria ou de despacho ministerial»*, que não identifica claramente as disposições para que se remete.

Por outro lado, a redacção daquele art. 47º, n.º 1, da Lei n.º 3-B/2000 nem sequer contém uma remissão para o conteúdo das disposições regulamentares a que alude, que permita aventar a possibilidade de ver nele uma absorção ou recepção material desse direito regulamentar, que passaria a ter força legislativa. Na verdade, a redacção dessa norma ao dizer que *«na medida em que sejam compatíveis com o Código dos Impostos Especiais de Consumo aprovado pelo presente diploma,* ***mantém-se em vigor as disposições regulamentares*** *de legislação por ele revogadas constantes de portaria ou de despacho ministerial»* revela com evidência que o direito regulamentar é mantido como tal, **como regulamentar**, e não passa a ter força legislativa.

Para além disso, sendo a duração da vigência da Portaria n.º 234/97 limitada aos anos de 1997 e 1998, ela **não era já um diploma regulamentar em vigor** no momento em que foi emitido o DL n.º 566/99 e a Lei n.º 3-B/2000.

Por isso, não há suporte constitucional nem legal para afirmar a vigência da Portaria n.º 234/97 após 1998.

Ora, no caso em apreço, o acto de liquidação foi baseado directa e exclusivamente na Portaria referida, pois, como se diz expressamente na parte do Relatório do Núcleo de Informações e Fiscalização da Alfândega de Aveiro, reproduzido no ponto A) da matéria de facto fixada,

«Quanto à responsabilidade pelo pagamento do imposto, ela advém do ponto 7º da Portaria 234/97, de 4 de Abril - I Série-B.»

(…)

«É sujeito do imposto o proprietário/responsável legal pela exploração do posto de venda de combustível, ao abrigo do art. 7º da Portaria n.º 234/97 e da alínea a) do n.º 2 do artº 3º do DL 566/99, de 22/12, no caso, a firma Bastos & Bastos, Lda.».

Assim, o acto impugnado enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, como bem se decidiu na sentença recorrida.

2 - Votei vencido ainda porque, se o n.º 7 da Portaria n.º 234/97 ou qualquer outra norma legal válida vigente antes de 2006 previsse a responsabilidade dos proprietários ou responsáveis pela exploração de postos pela diferença entre o ISP correspondente ao gasóleo colorido e marcado e o gasóleo rodoviário, essa seria uma hipotética norma de incidência baseada numa presunção de que o gasóleo colorido e marcado não foi vendido a titulares de cartão com microcircuito nem usado para os fins para que legalmente está autorizada a sua comercialização, mas sim para os fins a que se destina o gasóleo rodoviário. O que também sucede com o **n.º 5 do art. 74º do CIEC**, na redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006.

E, sendo uma presunção relativa à incidência tributária, sempre seria possível ilidi-la, demonstrando que o gasóleo foi vendido a titulares de cartão com microcircuito que detinham as condições legais para o adquirir (art. 73º da LGT).

Ora, no relatório do Núcleo de Informações e Fiscalização da Alfândega de Aveiro, na parte descrita no ponto A) da matéria de facto fixada, refere-se expressamente que

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 (...)

Assim, se hipoteticamente fosse válido o n.º 7 da Portaria n.º 234/97, a presunção nele ínsita estaria ilidida e, nestas condições, era ilegal a liquidação do tributo.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2008. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Processo urgente. Recurso. Requerimento e alegações. Prazo.

Sumário:

Em processo judicial tributário urgente, quando não tiverem sido apresentadas as respectivas alegações no prazo de 10 dias, deve o recurso interposto ser declarado deserto — por força das disposições combinadas dos artigos 283.º e 282.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Processo n.º 929/08-30.
Recorrente: Alfredo Torres da Silva.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 Alfredo Torres da Silva recorre do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou deserto o recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte da decisão de improcedência da oposição ao arresto judicialmente decretado contra bens da sua titularidade.

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

1. A Fazenda Pública instaurou uma providência cautelar de arresto aos bens e direitos do ora reclamante;

2. Ao que este, oportunamente, deduziu oposição;

3. O Meritíssimo Juiz do TAF de Braga manteve o arresto;

4. O ora recorrente recorreu da decisão que manteve o arresto, nos termos do disposto no artigo 280.º do CPPT;

5. O Meritíssimo Juiz do TAF de Braga considerou o recurso deserto pelo facto das alegações não acompanharem o requerimento de interposição de recurso;

6. Fundamentou a sua decisão, o Meritíssimo Juiz do TAF de Braga, com o disposto nos artigos 136.º e n.º 6 do artigo 214º do CPPT e ainda no artigo 283º do mesmo diploma;

7. Entende o reclamante não estar fundamentada a decisão de que recorre, quer de direito, quer de facto, porquanto as normas invocadas não justificam a aplicação do disposto no artigo 283º do CPPT, que prevê que nos processos urgentes as alegações devem acompanhar o requerimento de interposição de recurso;

8. Não esclarecendo, no entanto, o que são processos urgentes;

9. Pelo que a decisão é nula em face do disposto no artigo 668º n.º 1 alínea b) do CPC;

10. É entendimento da nossa doutrina nesta matéria, nomeadamente do Sr. Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, considerar-se como urgente o procedimento cautelar até ao momento em que o mesmo é decretado;

11. Ora, na fase em que se encontram os presentes autos, já a providência cautelar intentada pela Fazenda Pública foi decretada pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga;

12. A urgência neste procedimento cautelar era da Fazenda Pública, ou seja, era a esta entidade que interessava que o arresto fosse decretado, como de facto foi;

13. Pelo que, o posterior prosseguimento processual deverá pautar-se pelas regras gerais dos recursos previstas nos artigos 280º e 282º do CPPT.

Nestes termos, verificou-se o disposto no artigo 668º n.º 1 b) do CPC e foram violados os artigos 280º e 282º do CPPT, normas com aplicação ao caso concreto.

Nesta conformidade, deverá ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão que julgou o recurso deserto por falta de alegações, proferida pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, considerando-se o mesmo como admitido porquanto, tal decisão não se encontra fundamentada, quer de facto, quer de direito, e bem assim por não se considerar que os presentes autos, na fase em que se encontram, devam considerar-se como processo urgente.

Nesse sentido terá aplicação o disposto nos artigos 280º n.º 1 e 282º do CPPT, pois só assim será feita inteira JUSTIÇA.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que não deve ser dado provimento ao recurso.

1.5 Cumpre decidir, em conferência.

O ora recorrente conclui que «a decisão é nula em face do disposto no artigo 668.º n.º 1 alínea b) do CPC» [sua conclusão 9.].

A exigência de fundamentação das decisões judiciais constitui imperativo constitucional decorrente do n.º 1 do artigo 205.º da Constituição da República Portuguesa, nos termos do qual «*As decisões dos tribunais que não sejam de mero expediente são fundamentadas na forma prevista na lei*».

O dever de fundamentação das decisões judiciais, pela especificação da matéria de facto considerada pertinente para apoiar a solução de direito, cumpre, de resto, a função de, por um lado, impor ao juiz um momento de controlo crítico da lógica e da bondade da decisão; por outro, de permitir, pela via do recurso, o reexame da decisão por ele tomada. Não havendo especificação da matéria de facto e de direito ficam os destinatários sem saber os fundamentos pelos quais o Tribunal tomou a decisão, o que, por outro lado, impede o Tribunal superior, em sede de recurso jurisdicional, de sindicar o acerto da mesma decisão.

Sob a epígrafe "Sentença. Objecto", o artigo 123.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário reza, no seu n.º 2, que na sentença «*O juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões*». E, segundo os termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, constitui causa de 'nulidade da sentença' «*a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão*».

A especificação dos fundamentos de facto da decisão judicial refere-se à motivação ou fundamentação da mesma no plano factual. A falta de especificação dos fundamentos de facto da sentença constitui nulidade, que é de conhecimento oficioso, pois que não é pela circunstância de as partes não terem reclamado dos vícios da sentença que o Tribunal superior ficará impedido de apreciar o recurso nos seus restantes aspectos, e as nulidades que afectem a apreciação da matéria de facto obstam à apreciação justa do recurso na sua totalidade – cf. Alberto dos Reis, *Lições de Processo Civil*, vol. III, pp. 237/238.

A falta de discriminação dos factos provados e dos não provados constituirá, por si mesma, uma nulidade de sentença, enquadrável no n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na parte em que se refere à não especificação dos fundamentos de facto da decisão [nulidade também prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil]. Relativamente à matéria de facto, esta nulidade abrange não só a falta de discriminação dos factos provados e não provados, exigida pelo n.º 2 do artigo 123.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, como a falta de exame crítico das provas, prevista no n.º 3 do artigo 659.º do Código de Processo Civil. No entanto, a falta de discriminação dos factos não provados como a dos factos provados só será necessária relativamente a factos que possam relevar para a apreciação da causa, segundo as várias soluções plausíveis de direito [artigos 508.º-A, n.º 1, alínea e), 511.º e 659.º do Código de Processo Civil] – cf. Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, I, em anotação aos artigos 123.º e 125.º.

É claro que a destrinça entre factos provados e não provados implicará uma análise crítica das provas. De realçar que a decisão relativa à matéria de facto provada tem de ser fundamentada, o que implica que o juiz especifique concretamente os meios de prova que serviram de suporte à fixação da factualidade provada que inventariou (cf., também, o n.º 3 do artigo 659.º do Código de Processo Civil e o artigo 205.º, n.º 1, da Constituição) – cf. Alfredo de Sousa, e Silva Paixão, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário comentado e anotado*, em anotação ao artigo 123.º.

Por nós, consideramos que a falta de julgamento dos factos necessários à decisão da causa constitui nulidade de conhecimento oficioso, em paralelo com a nulidade prevista nos artigos 729.º e 730.º do Código de Processo Civil, pois que – de acordo com o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 20-11-1996, proferido no recurso n.º 20805 – o n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e a alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil, «ao exigirem a especificação dos fundamentos de facto da decisão, referem-se à fundamentação ou motivação da mesma, no plano factual, que não à fixação propriamente dita, ao julgamento dos fac-

tos necessários à mesma decisão, cuja falta constitui, ao contrário daquela, nulidade do conhecimento oficioso» – cf., ainda no mesmo sentido, por exemplo, os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 23-6-1988, de 20-10-1988, de 3-6-1992, de 20-2-2008, e de 12-11-2008, proferidos, respectivamente, nos recursos n.º 24700, n.º 24638, n.º 14284, n.º 903/07, e n.º 546-08.

Para efeitos da mencionada nulidade não interessa saber se os elementos constantes do processo, que o juiz tinha quando decidiu, justificam a decisão, mas antes verificar que esta não contém qualquer fundamentação.

Constitui jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo que essa nulidade ocorre quando a falta de motivação for absoluta, ou seja, quando a omissão dos fundamentos de facto for total, mas não já quando a justificação do decidido for insuficiente, medíocre ou quando a veracidade dos factos apontados não esteja provada.

Ora, segundo a conclusão 7. do aqui recorrente, «entende o reclamante não estar fundamentada a decisão de que recorre, quer de direito, quer de facto, porquanto as normas invocadas não justificam a aplicação do disposto no artigo 283.º do CPPT, que prevê que nos processos urgentes as alegações devem acompanhar o requerimento de interposição de recurso». E o mesmo ora recorrente conclui também que «fundamentou a sua decisão, o Meritíssimo Juiz do TAF de Braga, com o disposto nos artigos 136.º e n.º 6 do artigo 214.º do CPPT e ainda no artigo 283.º do mesmo diploma» [sua conclusão 6.]; «não esclarecendo, no entanto, o que são processos urgentes» [sua conclusão 8.].

Como se vê das próprias conclusões do aqui recorrente, o despacho recorrido contém especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

Se essa justificação não é de molde a convencer o ora recorrente, isso já entra no campo da discordância de fundo (*error in judicando*) com o despacho recorrido, e extravasa do âmbito da nulidade do despacho em causa (*error in procedendo*).

Razão por que estamos neste passo a dizer que não se verifica a invocada nulidade do despacho recorrido.

E, então, em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se o recurso em causa deve ser julgado deserto, ou não.

2.1 O despacho recorrido apresenta o seguinte teor integral, *ipsis verbis*.

Como decorre do n.º 1 do art.º 280º do CPPT, das decisões dos tribunais tributários cabe recurso no prazo de 10 dias.

Como se extrai de fls. 576, o oponente/requerido, foi notificado da decisão, por carta registada datada de 02.01.2008.

A fls. 578/579 vem o oponente/requerido manifestar a sua intenção de recorrer para o T.C.A., por requerimento entrado neste Tribunal em 15.01.2008.

Nos termos do art.º 283.º do CPPT, os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentados por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias.

As alegações de recurso não foram apresentadas dentro do prazo estabelecido no referido preceito legal.

A falta das alegações importa a deserção do recurso.

Pelo que nos termos do n.º 4 do art.º 282.º do CPPT, julgo deserto o recurso.

2.2 O representante da Fazenda Pública pode requerer arresto de bens do devedor de tributos ou do responsável solidário ou subsidiário quando ocorram, simultaneamente, as circunstâncias seguintes: *a*) haver fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis; *b*) o tributo estar liquidado ou em fase de liquidação – cf. os termos do artigo 136.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Diz o n.º 1 do artigo 382.º do Código de Processo Civil [aqui aplicável em razão da natureza do caso, nos termos do artigo 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário] que «*os procedimentos cautelares revestem sempre carácter urgente* (…)».

Aliás, o artigo 36.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, sob a epígrafe "*Processos urgentes*", diz que, sem prejuízo dos demais casos previstos na lei, têm carácter urgente os processos relativos a providências cautelares [alínea e) do n.º 1]; e que «os processos urgentes correm em férias, com dispensa de vistos prévios, mesmo em fase de recurso jurisdicional (…)» [n.º 2].

Sob a epígrafe "*Alegações apresentadas simultaneamente com a interposição do recurso*", diz o artigo 283.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que «*Os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentados por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias*».

E diz o n.º 4 do artigo 282.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que «*na falta de alegações (...), o recurso será julgado logo deserto no tribunal recorrido*».

Como se vê pelo regime legal citado, os procedimentos cautelares revestem sempre carácter urgente, mesmo em fase de recurso jurisdicional. E a sua interposição faz-se por meio de requerimento, sendo o recurso julgado deserto se as respectivas alegações não forem apresentadas no prazo de 10 dias.

No caso *sub judicio*, o ora recorrente, «oponente/requerido, foi notificado da decisão, por carta registada datada de 02.01.2008»; «vem o oponente/requerido manifestar a sua intenção de recorrer para o T.C.A., por requerimento entrado neste Tribunal em 15.01.2008»; e «as alegações de recurso não foram apresentadas dentro do prazo estabelecido (…)».

Ora, assim sendo, e estando nós, por força da lei, em presença de processo urgente (arresto), o recurso em causa, visto que as respectivas alegações não foram apresentadas no prazo legal de 10 dias, não poderia ter sido recebido, como efectivamente não foi.

Estamos, deste modo, a dizer, em resposta à questão decidenda, que deve o recurso em causa ser julgado deserto – pelo que deve ser mantido o despacho recorrido que assim o decretou.

E, assim, havemos de convir, em súmula, que, em *processo judicial tributário urgente*, quando não tiverem sido apresentadas as respectivas *alegações* no prazo de 10 dias, deve o *recurso* interposto ser declarado deserto – por força das disposições combinadas dos artigos 283.º e 282.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar o despacho recorrido.

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

Lisboa, 3 de Dezembro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 3 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Convolação do processo. Oposição de acórdãos.

Sumário:

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

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

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

IV — Nos termos do artigo 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, deve ordenar-se "a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei".

V — O que não constitui mais do que a aplicação dos princípios anti-formalista, pro actione e pro favoritate instantiae (favorecimento do processo).

VI — Assim, é de convolar recurso de revista interposto nos termos do artigo 150.º do CPTA para recurso por oposição de acórdãos, nos termos do artigo 284.º do CPPT, demais que alegada e fundamentada a oposição e, até, junto o aresto em oposição.

Processo n.º 934/08-30.
Recorrente: Maria da Conceição Abreu de Sousa.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Maria da Conceição Abreu de Sousa e José Fernando Gonçalves Ribeiro de Sousa vêm, nos termos do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, interpor recurso de revista do acórdão do Tribunal Central Administrativo – Sul, de 9 de Setembro de 2008, que negou provimento ao recurso que os mesmos haviam interposto da sentença que, por sua vez, julgou improcedente reclamação de decisão do Chefe do Serviço de Finanças da Amadora 3.

Formularam as seguintes conclusões:

1. - O presente recurso tem por objecto a reforma, em termos de direito, do douto acórdão recorrido que julgou totalmente improcedente a reclamação apresentada pelos Recorrentes do despacho do Recorrido que negou provimento ao pedido de suspensão da execução sobre a fracção autónoma de que os Recorrentes são legítimos possuidores desde 2002,

2. - O caso concreto em crise apresenta relevância jurídica e social, encontra-se revestido de importância fundamental e a admissão do presente recurso é necessário para uma melhor aplicação do Direito.

3. - A questão que radica em procurar saber se uma acção de execução de específica de contrato promessa de compra e venda de fracção autónoma, sem eficácia real, instaurada pelo promitente--comprador que detém a posse da fracção e já pagou, ao promitente vendedor, quase a totalidade do preço convencionado na promessa, tem por objecto a propriedade ou posse dos bens penhorados, para o efeito de determinar a suspensão da execução fiscal quanto a esses bens, reveste importância fundamental conforme as considerações feitas nestas alegações.

4. - Considerar que a acção de execução específica não é uma acção em que se discute a propriedade ou a posse do bem penhorado em sede fiscal determinará para os cidadãos não só a inutilidade da decisão judicial a proferir nesse processo mas também a perda da habitação em que já investiram as suas poupanças ficando irremediavelmente privados da mesma, podendo suceder-se com toda a probabilidade o caso de nem sequer poderem ver satisfeito o seu direito de crédito sobre o promitente vendedor.

5. - Para mais, aplicações díspares do mesmo normativo, que já se verificam, atendendo ao teor da decisão recentemente proferida no Tribunal Central Administrativo Sul, em situação idêntica do ponto de vista substantivo e adjectivo, e também subjectivo, atendendo a que as partes naqueles autos e nos presentes são exactamente as mesmas, conduzirão necessariamente a uma instabilidade jurídica e social, que importa acautelar.

6. - O douto acórdão recorrido fez inadequada interpretação e aplicação do art. 172º do CPPT, nos termos do qual a acção judicial que tenha por objecto a propriedade ou a posse dos bens penhorados suspende a execução quanto a esses bens.

7. - O procedimento cautelar instaurado como preliminar da acção de execução específica e, bem assim, a acção de execução específica instaurada e devidamente registada pelos Recorrentes destina--se a efectivar o direito de propriedade dos mesmos sobre a fracção objecto de penhora nos autos de execução fiscal, conforme decorre do art. 830º, n.º 1 do C.Civil.

8. - A interpretação do preceito em referência acolhida pelo Tribunal a quo implica, além do mais, a total desconsideração do direito fundamental dos Recorrentes e de quaisquer outros cidadãos, constitucionalmente consagrado, de acesso a tutela jurisdicional efectiva, que ficará totalmente esvaziado no caso de ser feita a venda a terceiro da referida fracção no âmbito da execução fiscal - arts. 20º e 268º, n.º 4 da CRP.

9. – E bem assim, o direito à habitação dos Recorrentes tutelado constitucionalmente, no art. 65º, n.º 1 da CRP que obrigava a decisão diversa da proferida.

10. - Inexistindo qualquer interesse digno de salvaguarda que justifique semelhante interpretação restritiva do conteúdo dos referidos direitos fundamentais.

11. - Pelo que a douta sentença recorrida violou o art. 172º do CPPT e bem assim o conteúdo dos acima mencionados direitos constitucionalmente consagrados.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da inaplicabilidade do presente recurso de revista no contencioso tributário.

Sem vistos, dada a sua natureza urgente, vem o processo à conferência.

ASSIM, QUANTO À INADMISSIBILIDADE DO RECURSO:

Concedendo-se que a questão não é inteiramente líquida, o certo é que o STA tem admitido, no contencioso tributário, o recurso excepcional de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, augurando--se a sua clarificação no âmbito das já anunciadas revisões dos concernentes diplomas administrativos e tributários – ETAF, CPTA e LGT e CPPT.

Isto face, até, ao princípio *pro actione*.

QUANTO AO MAIS:

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.

O artigo 150.º do CPTA tem, desde logo, como primeiro pressuposto, a importância fundamental da questão por virtude da sua relevância jurídica ou social.

E, como se assinala no citado aresto, a relevância jurídica "não é uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas uma relevância prática que tenha como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista"; e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular.

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

Ora, face ao exposto, não se vê que, no caso concreto, se concretizem tais requisitos.

A questão em causa é, no próprio dizer dos recorrentes, a de "saber se uma acção de execução específica de contrato promessa de compra e venda de fracção autónoma, sem eficácia real, instaurada pelo promitente-comprador que detém a posse da fracção e já pagou, ao promitente vendedor, quase a totalidade do preço convencionado na promessa, tem por objecto a propriedade ou a posse dos bens penhorados, para o efeito de determinar a suspensão da execução fiscal quanto a esses bens ao abrigo do mencionado artigo 172.º do CPPT".

E, segundo pretendem, tal questão reveste importância fundamental, nos aludidos termos, "intimamente ligada que está ao direito constitucionalmente consagrado de acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva – artigo 20.º da CRP".

Mas a asserção diz de menos pois todo o recurso está ligado a tal tutela.

O que é insuficiente para o efeito.

Pois que não basta só a necessidade de tutela; é mister, ainda e sobretudo porque específico, a concretização dos ditos pressupostos que, todavia, minguam no caso.

Pois, por um lado, está em causa uma situação meramente singular, sem possibilidade de repetição assegurada, mostrando-se assim prejudicada a necessária expansão da controvérsia.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, da uniformização do direito ou da sua melhor aplicação.

Como se refere no acórdão deste Tribunal de 30 de Maio de 2007 - recurso n.º 0357/07: "o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses. Em primeira linha, o que se visa é submeter à apreciação do tribunal de revista excepcional a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, tenha importância fundamental; ou permitir a pronúncia desse mesmo tribunal quando ela seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

A revista só é admissível quando for útil, jurídica ou socialmente, devendo tal utilidade ser prática e susceptível de reflexos para além dos limites da situação singular. E, quando se trate de revista imposta pela "clara necessidade para uma melhor aplicação do direito», essa «clara necessidade» relaciona-se com a expectável repetição de casos semelhantes, de tal modo que a intervenção do tribunal de revista possa servir para uniformizar a aplicação do direito."

Cfr. o acórdão de 14 de Julho de 2008 – recurso n.º 0172/08.

O presente recurso, nos termos do artigo 150.º do CPTA, não pode, pois, ser admitido, por inverificação dos respectivos requisitos.

Todavia, nas respectivas alegações, os recorrentes dão conta de que o acórdão do TCAS, de 18 de Agosto de 2008, "proferido em situação de facto e de direito idêntica", "veio considerar que houve, pela Administração Tributária, violação do artigo 172.º do CPPT, ao não suspender a execução fiscal", pretendendo-o, assim, em oposição – que procuram demonstrar – com o aresto ora recorrido, mais referindo que "subscrevem, na íntegra, a fundamentação constante do dito douto acórdão".

Mas, assim sendo, parece concretizar-se a situação prevista no artigo 284.º do CPPT, que regula a oposição de acórdãos.

Pelo que há que apreciar a possibilidade da chamada "convolação" do processo.

O artigo 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária prescreve, em ordem à "celeridade da justiça tributária" e à concessão de uma tutela jurisdicional efectiva e plena - cfr. n.ºs 1 e 2 - "a correcção do processo

quando o meio usado não for o adequado segundo a lei", procurando evitar-se que, apesar de uma errada eleição da forma processual idónea, o tribunal deixe de pronunciar-se sobre o mérito da causa.

Como escrevem Leite de Campos e outros, *LGT* Anotada, 2ª edição, p. 422, nota 3, "trata-se de uma injunção ao próprio juiz" que "só estará desonerado da obrigação de ordenar a correcção da forma de processo quando ela se mostre de todo inviável".

Há, pois, que efectivar a chamada "convolação do processo", unanimemente admitida e frequentemente praticada, no STA, em ordem à concretização das preditas finalidades.

Trata-se, ao fim e ao cabo, de anular os actos que não possam ser aproveitados quer em função do rito processual próprio quer por diminuírem as garantias de defesa - "sendo o processo expressão de normas de direito público que ditam as regras sob as quais deve correr a actividade das partes na defesa das suas pretensões e do tribunal na sua apreciação, a todos vinculando, nunca as partes ou o tribunal poderão dispor do processo" - (cfr. cit., nota 7) -, praticando-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, tanto quanto possível, da forma estabelecida na lei.

O que tudo não constitui mais do que a aplicação dos princípios anti-formalista, *pro actione* e favorecimento do processo.

Ou seja: corrigir os defeitos de ordem processual, atenta a necessidade de sobreposição do imperativo de obtenção da justiça material aos entraves de índole formalista.

Cfr., aliás, os artigos 98º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, e 199.º, n.º 1, do Código de Processo Civil.

Ora, nos autos, parece não haver qualquer óbice de natureza substantiva ou processual, a que o recurso siga o íter correspondente à oposição de acórdãos prevista naquele artigo 284.º.

Termos em que se acorda em:

a) Não admitir o recurso nos termos do artigo 150.º do CPTA;

b) Convolá-lo em recurso por oposição de acórdãos, nos termos do artigo 284.º do CPPT.

Sem custas.

Transitado, à distribuição na Secção.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Execução de julgado. Prazo. Inconstitucionalidade orgânica do artº 146º, n.º 2 do CPPT.

Sumário:

I — O artº 146º, n.º 2 do CPPT na medida em que não se compatibiliza com o disposto no artº 100º da LGT é organicamente inconstitucional.

II — De qualquer forma, a obrigação da Administração Tributária de executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial e não com a remessa, a requerimento do contribuinte, do processo para o serviço de finanças competente.

III — A falta de tal requerimento no prazo indicado no n.º 2 do artº 146º do CPPT, não faz precludir o direito do contribuinte de a exigir perante a administração tributária e os tribunais a execução de julgado.

Processo n.º 570-A/08-30.
Recorrente: Têxtil Manuel Gonçalves, SARL.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Têxtil Manuel Gonçalves, SARL, melhor identificada nos autos, não se conformando com o despacho de fls. 63 e segs. que indeferiu liminarmente o requerimento inicial de execução de julgado, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) A execução de sentença intentada pela ora Recorrente tem como objectivo obter, de parte da Administração fiscal, a restituição de uma quantia pecuniária cuja liquidação foi já julgada ilegal pelo

Tribunal, tendo, consequentemente, sido ordenado o reembolso da mencionada quantia acrescido dos juros devidos.

b) O prazo estatuído pelo legislador para a execução espontânea de uma sentença que condene a Administração fiscal à restituição de uma quantia pecuniária não é de três meses mas sim de 30 dias.

c) Com efeito, nos termos do número 3 do artigo 175º do CPTA (aplicável *ex vi* do artigo 102.º da LGT e número 1 do artigo 146º do CPPT), o dever de executar uma decisão que condene a Administração na restituição de quantia pecuniária deverá ser cumprida no prazo máximo de 30 dias.

d) A decisão proferida pelo Tribunal *a quo* violou assim o disposto no número 3 do artigo 175.º do CPTA.

e) Nos presentes autos a Recorrente pretende a execução da sentença na parte que foi julgada procedente e que, não tendo sido objecto de qualquer recurso, transitou em julgado no dia 17/05/2007.

f) Com efeito, o facto de se ter recorrido de parte da sentença proferida no âmbito do processo de impugnação não obsta o trânsito em julgado da parte que não foi recorrida.

g) E, aliás, inimaginável pensar-se que o facto de o Contribuinte que viu a sua impugnação, ainda que parcialmente, ser deferida e que, interpôs recurso da parte da sentença que lhe foi indeferida, não possa receber da Administração fiscal a quantia que o Tribunal já ordenou apenas porque exerceu o seu direito de recorrer para um segundo grau de jurisdição.

h) Tal raciocínio violaria não só o princípio constitucional da obrigatoriedade das decisões para todas as entidades públicas e privada, consagrado no número 2 do artigo 205.º, como violaria o princípio constitucional do acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, consagrado no artigo 20.º da CRP.

i) Podendo, inclusive, consubstanciar uma violação do princípio da igualdade na medida em que se pensarmos na situação inversa, ou seja, caso a impugnação fosse parcialmente procedente e apenas a Fazenda Pública interpusesse recurso da parte que foi julgada procedente, é certo que a Administração fiscal não ficaria a aguardar pela decisão relativa à parte recorrida para exigir do Contribuinte a parte julgada improcedente e não recorrida.

j) É assim de concluir que, no que respeita às despesas contabilizadas a título de ajudas de custo, no montante de € 100.284,63, o processo já findou.

k) Pelo que estando a Administração fiscal adstrita ao princípio constitucional da obrigatoriedade das decisões judiciais e ao disposto no artigo 100.º da LGT, nos termos do qual se impõe a imediata e plena reconstituição da legalidade do acto cuja decisão foi favorável ao contribuinte, é então por demais evidente que mal andou o Tribunal *a quo* ao considerar que "Não obstante haver provimento parcial da impugnação, não ocorre obrigação legal da administração tributária para executar parcialmente a sentença...".

l) A decisão proferida pelo Tribunal *a quo* violou assim o citado princípio constitucional consagrado no número 2 do artigo 205.º da CRP, como violou o disposto no número 1 do artigo 100.º da LGT.

m) Andou igualmente mal o Tribunal *a quo* ao considerar que, por certo em consequência da conclusão anterior, "...ainda nem sequer se iniciou o prazo de execução espontânea"

n) Na verdade o prazo para que a Administração fiscal procedesse à execução espontânea da sentença iniciou-se com o trânsito em julgado da mesma, ou seja, no caso concreto e na parte relativa às ajudas de custo, no dia 17/05/2007.

o) Com efeito, não obstante o número 2 do artigo 146º do CPPT (artigo aplicado pelo Tribunal *a quo*) prever que o prazo para a execução de sentença espontânea das sentenças só se inicia a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente, a verdade é que, existe uma manifesta incompatibilidade entre o regime imposto pela citada norma do CPPT (número 2 do artigo 146.º) e os citados preceitos da CRP (número 2 do artigo 205.º) e LGT (número 1 do artigo 100.º).

p) Tal incompatibilidade, quer pela evidente supremacia da CRP em relação ao CPPT quer a supremacia da LGT em relação ao CPPT, tornam o citado número 2 do artigo 146.º do CPPT inconstitucional e ilegal.

q) Ao que acresce a inconstitucionalidade orgânica proveniente de, conforme referido nas presentes alegações, não ter o Governo respeitado o sentido indicado na lei de autorização legislativa (números 1 e 6 do artigo 51.º da Lei 87-B/98, de 31/12 - LOE para 1999), em que o CPPT, e em concreto o número 2 do artigo 146.º, se sustenta.

r) Efectivamente, constando da mencionada lei de autorização uma permissão para o Governo alterar o CPT no sentido de o compatibilizar com as normas constantes da LGT e tendo sido consagrado nesse novo diploma (CPPT) uma norma que estabelece que o prazo para a execução da sentença só se inicia quando o processo for remetido ao órgão tributário competente (dilatando assim o prazo para que a Administração procedesse à execução da sentença), está a contrariar de forma directa o princípio da imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio - em clara violação do disposto no artigo 100.º da LGT.

s) Pelo que extravasando o sentido da lei de autorização (que não concedia poderes para que o Governo legislasse em sentido divergente ao consagrado na LGT) fere o preceito em causa de inconstitucionalidade orgânica.

t) Por força do *supra* referido e seguindo inclusivamente as normas constantes do CPTA, *maxime* artigo 160.º, aplicáveis aos processos de execução de julgados dos tribunais fiscais, aplicável nos termos do disposto quer na LGT (número 1 do artigo 102.º) quer do CPPT (número 1 do artigo 146.º), a data a partir da qual se contam os 30 dias para que a Administração fiscal proceda à execução espontânea é a do trânsito em julgado.

u) Tal conclusão parece, aliás, dever-se igualmente retirar tendo em atenção o próprio princípio da segurança e certeza jurídica.

v) Pois na verdade, enquanto que com o trânsito em julgado a marcar o início do prazo para a execução, o Contribuinte, que dispõe de um prazo de seis meses para executar, sabe ao certo quando é que esse prazo termina (pois tendo sido notificado da sentença sabe quando é que a mesma transita em julgado), com a remessa do processo a iniciar esse prazo (facto esse que não é notificado ao Contribuinte), o Contribuinte desconhece quando é que esse seu prazo se inicia.

w) Pelo que, também à luz do princípio da certeza e segurança jurídica, é de considerar que o prazo da execução espontânea se inicia com o trânsito em julgado (facto conhecido do Contribuinte) e não com a remessa do processo ao Serviço de Finanças competente (facto desconhecido do Contribuinte).

x) Face ao exposto, a interpretação de que o prazo para a execução de julgados se inicia com o trânsito em julgado da sentença é, na opinião da Recorrente, a única que - em virtude do *supra* exposto - é compatível com os citados artigos 205.º da CRP e 100.º da LGT, tendo, inclusive, sustentação legal nos termos do artigo 160.º do CPTA.

y) Em conclusão, o prazo a partir do qual se inicia o prazo para que a Administração fiscal dê cumprimento espontâneo às decisões dos tribunais inicia-se com o trânsito em julgado e não com a remessa do processo para o serviço de finanças competente, sendo esta é, na opinião da Recorrente, a única interpretação compatível com os citados artigos 205.º da CRP e 100.º da LGT, tendo, inclusive, sustentação legal nos termos do artigo 160.º do CPTA.

z) Sem prescindir, ainda que se entenda que o disposto no número 2 do artigo 146.º não padece de inconstitucionalidade e que o prazo para a execução espontânea só se inicia com a remessa do processo para o Serviço de Finanças competente - o que não se concede - a verdade é que a sentença, na parte já transitada em julgado, é clara no que cabe à Administração fiscal executar, pelo que, assim sendo, e tendo o Serviço de Finanças já recebido certidão da sentença com a referência ao trânsito em julgado, não há razão (nem fundamento) para que não tenha procedido já à execução da mencionada sentença.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 159 e 160, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir pela improcedência do recurso e manutenção na ordem jurídica da decisão recorrida.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso, que também aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais (vide fls. 168 e segs.).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se o prazo de execução espontânea de julgado se conta a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da Administração Tributária competente para a execução ou se, pelo contrário, esta deve proceder de imediato à referida execução.

Na sentença recorrida o Mmº Juiz "a quo" decidiu que o requerimento para execução de julgado era extemporâneo, uma vez que a administração tributária não se encontra legalmente obrigada a cumprir parte de uma sentença, já transitada em julgado, que lhe foi desfavorável, antes da remessa do processo.

É contra o assim decidido que reage, agora a recorrente, com os fundamentos invocados nas conclusões da sua motivação do recurso.

Vejamos se lhe assiste razão.

3 – Desde logo, importa referir que não existe divergência entre a sentença recorrida e a recorrente quanto à possibilidade de se requerer execução de julgado na parte da sentença que transitou em julgado, não obstante o recurso entretanto interposto na parte que julgou improcedente a impugnação judicial.

O que aqui está em causa, como vimos, é tão só saber se, transitada em julgado a decisão na parte que julgou procedente a impugnação judicial, a Administração Tributária deve preceder de imediato à sua execução ou se tem que aguardar pelo envio do processo.

No caso em apreço, a sentença transitou em julgado na parte relativa às despesas contabilizadas a título de ajudas de custo, cuja liquidação foi anulada e ao reembolso do imposto pago a ela referente.

Dispõe o artº 100º da LGT que "a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo

o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir de termo do prazo da execução da decisão".

Estabelece, porém, o artigo 146º, n.º 1 do CPPT que é admitido, no processo judicial tributário, além do mais, o meio processual de execução dos julgados, que será regulado "pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos".

Acrescenta, contudo, o n.º 2 do mesmo preceito normativo que "o prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos Tribunais Tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de oito dias após o trânsito em julgado da decisão".

Ora, face a esta falta de harmonia entre os preceitos legais citados, parece que o predito artº 146º, n.º 2 é inconstitucional por não se compatibilizar com o teor da LGT.

Escreve, a este propósito, o Ilustre Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, vol. I, 5ª ed., pág. 1.047: "Na verdade, no art. 100.º desta Lei estabelece-se que, em caso de procedência da pretensão do contribuinte, a administração tributária fica obrigada «à imediata e plena reconstituição de legalidade do acto ou situação objecto do litígio».

O regime que resulta deste n.º 2 do art. 146.º, consubstanciando-se, por um lado, em fazer depender de requerimento do interessado a obrigação da administração tributária executar o acto e, por outro, em criar uma dilação para a constituição da obrigação da administração tributária dar execução ao julgado, não se harmoniza com o carácter imediato e incondicional que naquele art. 100.º é atribuído a essa obrigação.

Por isso, em face da supremacia da LGT sobre este Código, reconhecida no art. 1.º deste, e do sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar este Código, que é o da compatibilização das normas do CPT com as da LGT e regulamento das disposições desta dela carecidas [alínea c), do n.º 1 do art. 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro], parece não ser admissível que neste Código se estabeleça um regime incompatível.

Por outro lado, as normas relativas ao regime de execução de julgados reportam-se às garantias dos contribuintes, pelo que o Governo não podia legislar nesta matéria em sentido diferente ao da referida autorização legislativa, pois tal matéria integra-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República.

Na verdade, embora no art. 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, em que se define esta reserva, se faça referência à criação de impostos e sistema fiscal, esta norma deve ser integrada com o conteúdo do n.º 2 do art. 103.º da mesma, em que se refere que a lei determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, que constitui uma explicitação do âmbito das matérias incluídas naquela reserva, como vem sendo uniformemente entendido pelo Tribunal Constitucional.

Tratando-se, assim, de matéria englobada naquela reserva relativa de competência legislativa, o Governo não podia legislar sobre ela em sentido divergente com o indicado na lei de autorização legislativa em que se baseou [arts. 112.º, n.º 2, e 198.º, n.º 1, alínea b), da CRP], pelo que, não respeitando tal obrigação, o referido n.º 2 do art. 146.º do CPPT, na parte referente em que condiciona o dever de execução de julgados a pedido do interessado e em que difere o momento da contagem do prazo, será organicamente inconstitucional…

De qualquer forma, o que importa é concluir que a obrigação da administração tributária de executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial, que não é necessário requerimento do interessado para existir essa obrigação e que a falta de tal requerimento no prazo indicado no n.º 2 do presente art. 164.º, não faz precludir o direito deste de a exigir perante a administração tributária e os tribunais a execução do julgado".

Sendo assim e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, "a interpretação adequada dos referidos preceitos é pois a de que o prazo para que a Administração Fiscal dê cumprimento espontâneo às decisões dos tribunais se inicie com o trânsito em julgado e não com a remessa do processo para o serviço de finanças competente.

É que, citando mais uma vez Jorge Lopes de Sousa, obra referida pag. 1.052 «numa situação em que por deficiência na redacção da lei, não é viável atingir soluções congruentes, a opção adequada, para quem está preocupado com administrar justiça, será a de optar pela solução que melhor se compagine com os princípios constitucionais»".

4 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar o despacho recorrido, que deverá ser substituído por outro que não seja de indeferimento pela invocada extemporaneidade.

Custas pela recorrida FP, uma vez que contra-alegou, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge Lino.*

Acórdão de 10 de Dezembro 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.º1, 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 80/08-30.
Recorrente: Transurbe-Construções, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- 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 2002, no montante total de € 188.311,55 tendo formulado as seguintes conclusões:

1. A matéria objecto do presente recurso é exclusivamente de direito, pelo que é competente para decidir, esse Supremo Tribunal Administrativo.

2. A ora recorrente foi alvo de uma inspecção tributária externa, de âmbito parcial, levado a cabo pelos Serviços de Inspecção Tributária afectos à Direcção de Finanças de Setúbal em sede de IVA 2002, a qual foi objecto de duas prorrogações de prazo, as quais a lei não permitia (art. 36º, n.º 3 do RCPIT).

3. 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, a tal obriga o princípio da legalidade (*vide*, entre outros art. 266.º, n.º 2 da CRP, art. 3.º do CPA, art. 8.º, n.º 2, al.) a) da LGT).

4. 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, 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 art. 133º, alínea i) do CPA.

5. A natureza essencialmente regulamentadora do RCPIT decorre da necessidade de respeito pelas garantias dos contribuintes, consagradas na LGT, no respeito pelos princípios da legalidade, proporcionalidade, necessidade e imparcialidade, bem como, pelas garantias consagradas no art. 63.º da LGT.

6. O legislador da LGT pretendeu impedir que fossem efectuadas, em regra, várias fiscalizações ao mesmo sujeito passivo relativas ao mesmo período, o que constitui uma garantia dos contribuintes (art. 63º, n.º 3 da LGT).

7. Acresce que, foram fixados na lei como garantias dos contribuintes, o prazo de conclusão do procedimento de inspecção, bem como, as condições em que aquela pode ser prorrogada.

8. Considerar tal como na douta sentença em crise, que o prazo de inspecção se pode prolongar indefinidamente, até à data de caducidade do direito à liquidação, viola as garantias dos contribuintes, atentando frontalmente contra os princípios da legalidade, proporcionalidade, necessidade e imparcialidade, pelo que, não deve a sentença do Tribunal "*a quo*" permanecer na ordem jurídica.

9. Os artigos conjugados 46º, n.º 1 da LGT e 36º, n.ºs 1 e 2 RCPIT, na interpretação segundo a qual, os prazos definidos na Lei para a inspecção tributária, apenas relevam no âmbito do instituto da caducidade do direito à liquidação, não afectando o seu desrespeito a legalidade da liquidação, é inconstitucional por violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade e da imparcialidade

consagrados no n.º 2 do art. 266.º da CRP, mormente na conjugação com o n.º 3 do art. 36º, na redacção anterior à Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto, e com o n.º 1, als. a) e b) do art. 14.º, ambos do RCPIT, em sede de procedimento de âmbito parcial, não podendo em consequência, a liquidação *sub judice* permanecer na ordem jurídica.

10. 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 revogada a sentença de 1ª Instância e anulada a liquidação ora em causa.

11. Para que a prorrogação da acção inspectiva pudesse ter sido validamente efectuada, nos termos do n.º 1 do art. 15º do RCPIT, o seu âmbito teria de ser alterado, e o despacho que fundamentadamente determinaria a alteração, notificado à ora recorrente.

12. Assim, sempre foi preterida formalidade essencial conducente à ilegalidade da liquidação, pelo que, também pelo ora explanado, não devem a douta sentença de 1ª Instância, e em consequência a liquidação em causa nos presentes autos, permanecer na ordem jurídica.

2- A Fazenda Pública não contra-alegou.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«Recorrente: Transurbe, Construções, Ldª

Objecto do recurso:

Alega a recorrente que foi alvo de uma inspecção tributária externa, de âmbito parcial, levada a cabo pelos Serviços de Inspecção Tributária afectos à Direcção de Finanças de Setúbal em sede de IVA 2002, a qual foi objecto de duas prorrogações de prazo, as quais a lei não permitia (art. 36.º, n.º 3 do RCPIT).

E que 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 revogada a sentença de 1ª Instância e anulada a liquidação ora em causa.

Conclui que a interpretação que a decisão recorrida faz dos artigos conjugados 46.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária e 36.º, nºs 1 e 2 RCPIT, segundo a qual, os prazos definidos na Lei para a inspecção tributária, apenas relevam no âmbito do instituto da caducidade do direito à liquidação, não afectando o seu desrespeito a legalidade da liquidação, é inconstitucional por violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade e da imparcialidade consagrados no n.º 2 do art. 266.º da CRP, mormente na conjugação com o n.º 3 do art. 36.º, na redacção anterior à Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto, e com o n.º 1, als. a) e b) do art. 14.º, ambos do RCPIT, em sede de procedimento de âmbito parcial.

Afigura-se-nos que carece de razão.

Como bem se salienta na decisão recorrida o Decreto-Lei 413/98 de 13 de Dezembro, que aprovou o RCPIT tem natureza essencialmente reguladora e disciplinar, de resto claramente assumida pelo legislador no seu preâmbulo.

E não se vislumbra que tenha ocorrido violação dos princípios constitucionais citados, como aliás se demonstra em jurisprudência recente deste Supremo Tribunal Administrativo, proferida em casos em tudo idênticos ao dos presentes autos, e em que também foi interveniente a recorrente, nomeadamente os acórdãos 102/08 de 07.05.2008 e 103/08 de 04.06.2008, ambos publicados in www.dgsi.pt.

Aliás o que resulta do probatório é que a necessidade da prorrogação do prazo de realização do procedimento de inspecção tributária foi derivada ao "elevado volume de operações a controlar e necessidade de efectuar averiguações cruzadas» e ainda «à falta de cooperação evidenciada pelos responsáveis da empresa» (cf. fls. 134).

Daí que se conclua, na esteira de tal jurisprudência que a interpretação que a decisão recorrida faz dos preceitos legais em causa (46.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária e 36.º, nºs. 1 e 2 RCPIT) não ofende os princípios constitucionais da legalidade, proporcionalidade e imparcialidade.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, devendo confirmar-se o julgado recorrido.»

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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, nº3 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 tributário 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 foi apurado IVA nos termos do art. 82º do Código do IVA referente ao exercício de 2002 no montante € 169.786,13, como consta do relatório de inspecção de fls 28/493 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 15/06/2005 foram emitidos as liquidações adicionais de IVA do exercício de 2002 bem como as liquidações de juros compensatórios respectivas, no montante total de € 188.311,55 cuja data limite e pagamento ocorreu em 31/08/2005 (cfr. fls. 12/33 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 2002 (cfr. fls. 2/4 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. 1/10 dos presentes autos.

5- As questões fundamentais que vêm suscitadas no presente recurso (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 conhecidas e decididas de forma uniforme e reiterada em diversos arestos deste Supremo Tribunal em casos idênticos, sendo, em alguns deles, as partes as mesmas (acórdãos de 29/11/06, 27/02/08, 05/07/08 e 04/06/08, nos processos n.ºs 695/06, 955/07, 102/08 e 103/08, respectivamente).

Merecendo a nossa inteira concordância as decisões aí proferidas, limitar-nos-emos nessa matéria a acompanhar o que aí foi dito tento em vista a obtenção de uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º, n.º 3 do CC).

Designadamente escreveu-se no acórdão de 05/07/08, processo n.º 102/08:

"……

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•0 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."

De salientar que o Tribunal Constitucional veio a sufragar de igual modo no acórdão n.º 457/08, publicado no DR n.º 209, Série II, de 2008-10-28, a conformidade constitucional da interpretação normativa dos artigos 46.º, n.º 1 da LGT e 36.º, n.ºs 1 e 2 do RCPIT, de acordo com a qual o desrespeito pelo prazo de seis meses neles definido para a realização da inspecção tributária apenas releva no âmbito do instituto da caducidade.

Por último, nas conclusões 11.ª e 12.ª a recorrente defende que "para que a prorrogação da acção inspectiva pudesse ter sido validamente efectuada, nos termos do n.º 1 do artigo 15.º do RCPIT, o seu âmbito teria de ser alterado, e o despacho que fundamentadamente determinaria a alteração, notificado à ora recorrente".

A este propósito, importa atentar desde logo que, como acima já se disse, o procedimento inspectivo, por parcial e univalente, não podia ser prorrogado - artigo 36.º, n.º 3 do RCPIT.

Daí que o respectivo prazo de inspecção tenha caducado.

Como assim, neste contexto, as questões suscitadas pela recorrente são destituídas de qualquer relevância invalidante.

De todo o modo, diga-se, como se deixou expresso na sentença recorrida, que a recorrente sempre foi notificada das decisões proferidas no procedimento de inspecção, designadamente das prorrogações (5. e 8. do probatório), sendo ainda de anotar que a questão da necessidade de alterar o âmbito da inspecção não foi objecto de conhecimento na instância, donde que, por se tratar de questão nova e não ser de conhecimento oficioso, sempre exorbitaria do objecto do presente recurso jurisdicional.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 10 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Omissão de pronúncia. Nulidade da sentença. art. 125º do CPPT.

Sumário:

I — Se o juiz omite pronúncia sobre questão que devia conhecer a sentença é nula – art. 125º, 1, do CPPT

II — Tendo o impugnante sustentado que estava isento de pagar determinada taxa de ocupação da via pública por um armário e o Tribunal não emitiu pronúncia sobre essa questão central, a sentença é nula.

Processo n.º 417/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Portugal Telecom, SA.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **PORTUGAL TELECOM, SA**, com sede na Avenida Fontes Pereira de Melo, 40, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação da receita fiscal (taxa) autárquica denominada "licença de ocupação da via pública".

O Mm. Juiz do TAF de Lisboa julgou a impugnação procedente, anulando o acto de liquidação impugnado.

Inconformado, o Município de Lisboa interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A Impugnação Judicial de cuja douta decisão final se recorre foi interposta da liquidação da taxa de ocupação de via pública referente à instalação pela Impugnante de armários de distribuição na Rua D. Pedro V, em Lisboa, em 1992, no valor de 197.000$00, liquidada por intermédio do recibo n. 0046109.

2. Tal liquidação foi efectuada tendo por fundamentos os artºs 4º, n. 1, alínea g) e 11º, alínea c) da Lei n. 1/87, de 6 de Janeiro (Lei das Finanças Locais), no Edital n. 101/91, de 16 de Abril, que aprovou o Regulamento de Mobiliário Urbano e da Ocupação da Via Pública, e no art. 16º, n. 3, alínea a) da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais em vigor para o ano de 2002, ambos juntos aos autos.

3. A douta sentença recorrida delimitou a questão a apreciar nos autos de Impugnação Judicial como a natureza jurídica da taxa de ocupação do subsolo do domínio público de circulação, concluindo que a mesma constitui uma taxa e, ao fazê-lo, decidiu objecto diverso do levado a julgamento, padecendo de nulidade nos termos da alínea e) do n. 1 do art. 668º do Código de Processo Civil*, ex vi* da alínea e) do art. 2º do CPPT.

4. A douta sentença recorrida considerou ilegal o acto de liquidação, por ter sido praticado ao arrepio da previsão da alínea e) do art. 29º do Decreto-Lei n.º 40/95, de 16 de Abril que isentava a Impugnante do pagamento da taxa.

5. A liquidação tem por base a ocupação de via pública verificada em 1992, em momento anterior ao da entrada em vigor da citada norma, a qual somente foi publicada em 16 de Abril de 1995.

6. De acordo com o n. 1 do art. 12º da LGT, as normas tributárias aplicam-se a factos que se verifiquem em momento posterior ao da sua entrada em vigor, pelo que a douta sentença recorrida padece de erro, ao aplicar uma norma de isenção que vigora a partir de 1995 a um facto tributário verificado em 1992.

7. Padece a douta sentença, de igual modo, de erro, ao considerar ilegal um acto da administração que se limitou a aplicar as normas em vigor à data da ocorrência do facto tributário, em estrito cumprimento do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, que decorre do n. 2 do art. 30º da LGT, e delimita a actuação da administração tributária.

8. A douta decisão recorrida faz errada aplicação do direito, ao apreciar a natureza jurídica de tributo distinto do sindicado, e ao considerar a Impugnante isenta do pagamento de tributo cujo facto tributário ocorreu em 1992, com base em norma de isenção em vigor desde 1995.

9. A douta Sentença recorrida, ao padecer dos indicados erros de julgamento, violou os artºs 659º, nºs 1 e 2 e 661º, n. 1, alínea a) do Código de Processo Civil, *ex vi* da alínea e) do art. 2º do CPPT e os artºs 8º, n. 1 e 12º, n. 1, ambos da LGT.

Nestes termos e nos demais de Direito, invocado o douto suprimento de V.Exªs, requer-se seja concedido provimento ao presente recurso e declarada nula a douta decisão recorrida, ou se assim se não entender, seja a mesma revogada, para que se faça a já costumada JUSTIÇA!

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende que a sentença é nula.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na sentença recorrida:

a) A impugnante, Portugal Telecom SA, procedeu, no ano de 1992, na área de jurisdição da Câmara Municipal de Lisboa, à ocupação da via pública com um armário de distribuição telefónica, que faz parte das infra-estruturas de telecomunicações;

b) Com base nos elementos referidos em a) que antecede os serviços da CML liquidaram à impugnante a quantia de 197.600$00, ao abrigo do disposto nos artºs 4º, n. 1, alínea g) e 11º, n. 1, alínea c), da Lei n. 1/87, de 6 de Janeiro e da Tabela de Taxas e outras Receitas Municipais;

c) Em 29/01/1998, no seguimento do processo de liquidação referido em b) que antecede, a ora impugnante reclamou graciosamente alegando, para além do mais, encontrar-se isenta do pagamento da quantia liquidada (art. 29º, alínea e), do DL 40/95, de 15/02) e, os serviços da CML indeferiram tal pedido.

3. Importa apreciar de imediato a alegada nulidade da sentença.

Já vimos que o primeiro dos vícios apontados à sentença pelo recorrente é exactamente esse.

E na mesma linha se pronuncia o EPGA, cujo parecer é do seguinte teor:

"Alega a recorrente que a decisão recorrida não obedece aos requisitos do art. 659º, nºs. 1 e 2 do CPC já que não se limita ao pedido formulado pelo autor e decide tributo distinto do impugnado.

"Afigura-se-nos que lhe assiste razão.

"Como bem sublinha a recorrente a impugnação tinha por objecto a liquidação de receita fiscal autárquica denominada Licença de Ocupação da Via Pública, aplicada por ocupação da via pública com um armário de distribuição telefónica instalado na Rua D. Pedro V, em Lisboa, liquidação essa efectuada ao abrigo do disposto no art. 27º, n. 1 da Lei n. 1/87 (Lei das Finanças Locais) e no art. 16º,

n. 3, alínea a) da Tabela de Taxas e outras Receitas Municipais e Regulamento Geral de Mobiliário Urbano e Ocupação da Via pública – Edital 101/91 de 16 de Abril.

"Era esse, efectivamente, o objecto da petição inicial como se constata de fls. 4 a 7 dos autos apensos.

"Ora a sentença recorrida optou por delimitar a questão sub judicie como sendo a da natureza jurídico-tributária da quantia liquidada pela Câmara Municipal de por via da concessão de ocupação do subsolo do domínio público de circulação, expressando que «o que está em causa é a ocupação do subsolo que subjaz às estradas, ruas e passeios municipais, ou seja, de parte do subsolo do domínio público viário do município de Lisboa» (cfr. fls. 157).

"Estendendo-se depois em longas considerações doutrinais sobre a natureza jurídica das taxas de ocupação do subsolo e concluindo que «a natureza jurídico-tributária da quantia liquidada pela Câmara Municipal de Lisboa por via da concessão de ocupação do subsolo do domínio público de circulação é uma taxa» que beneficia da isenção prevista no art. 29º, alínea e) do Decreto-lei 40/95 de 15 de Fevereiro (cf. fls. 165 e 166).

"Ou seja a sentença recorrida acabou por se pronunciar sobre questão diversa daquela que era objecto da impugnação, violando o disposto no art. 661º, n. 1 do Código de Processo Civil e incorrendo na nulidade que lhe é imputada - excesso de pronúncia, artºs 668º, n. 1, alínea e) do Código de Processo Civil e 125º do Código de Procedimento e Processo Tributário".

Que dizer?

O art. 7º da petição inicial delimita a questão a apreciar pelo tribunal.

Aí se escreveu nomeadamente:

"A taxa em crise é aplicada por ocupação da via pública, mais propriamente *com um armário de distribuição telefónica instalado na Rua D. Pedro V, em Lisboa, com vista a assegurar a exploração do serviço telefónico fixo*".

O Mm. Juiz a quo delimitou a questão a decidir do seguinte modo:

"A questão suscitada nos presentes autos é apenas de direito, ou seja, importa indagar qual *a natureza jurídico-tributária da quantia liquidada pela CML por via da concessão de ocupação do subsolo do domínio público de circulação*: se se trata de um imposto, como defende a impugnante e o magistrado do M. Público, ou, se se trata de uma taxa, como sustentam os serviços da CML e a R. da Fazenda.

"*A ocupação do domínio público que está em causa é a ocupação do subsolo que subjaz às estradas, ruas e passeios municipais*, ou seja, *de parte do subsolo do domínio público viário do município de Lisboa*. Os imóveis cujo subsolo é objecto de ocupação integram o domínio público e não o domínio privado do município".

E depois de longos considerandos sobre a questão que decidiu tratar, escreveu:

"Assente, pois, que a natureza jurídico-tributária da quantia liquidada por via da concessão de *ocupação do subsolo do domínio público* de circulação é a de uma *taxa* …".

Quer isto dizer que a decisão recorrida se pronunciou sobre questão diversa daquela que foi submetida à apreciação do Tribunal.

Na verdade, enquanto a impugnante pretendia que estava isenta da *ocupação da via pública com um armário de distribuição telefónica* instalado na Rua D. Pedro V, em Lisboa, com vista a assegurar a exploração do serviço telefónico fixo, a sentença recorrida pronunciou-se sobre questão diferente, a saber, qual *a natureza jurídico-tributária da quantia liquidada pela CML por via da concessão de ocupação do subsolo do domínio público de circulação*.

E foi sobre este ponto que emitiu pronúncia.

Vale isto por dizer que o Mm. Juiz *a quo* omitiu pronúncia sobre a questão central que foi colocada ao tribunal.

Daí que a sentença seja nula – art. 125º, n. 1, do CPPT.

4. Face ao exposto, acorda-se em anular a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2008 — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge de Sousa — António Calhau.*

Acórdão de 10 de Dezembro de 2008.

Assunto:

IVA. Recebimento. Falta de entrega. Contra-ordenação.

Sumário:

Por força do artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, o sujeito passivo de IVA só é susceptível de coima, quando não entregue a prestação tributária deduzida nos termos da lei, que tenha recebido.

Processo n.º 524/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Alvamater — Inertes e Construções, L.da e Fazenda Pública.
Relator**:** Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 O Ministério Público vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria em que «julga-se o presente recurso procedente por provado, absolvendo-se a recorrente» "Alvamater--Inertes e Construções, Lda".

1.2 Em alegação, o Ministério Público recorrente formula as seguintes conclusões.

1. 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. A não entrega do IVA assim deduzido, implica a prática da infracção ao artº 114º n.º 1 do RGIT.

3. A douta sentença recorrida violou assim, e em consequências, as normas legais referidas nos n.os 1 e 2 que antecedem.

4. Razão pela qual deve ser revogada, e substituída por outra que mantenha a condenação da arguida.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor da sentença recorrida, bem como das conclusões da alegação do recurso, a questão que aqui se coloca é a de saber se a "falta de entrega da prestação tributária", a que se refere o artigo 114.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias, abrange, ou não, os casos de não recebimento do imposto pelo sujeito passivo.

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

A) No dia 28/10/2003, 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 PASSIVO INFRACTOR**

(...)

Enquadramento: (artº 40º CIVA) MENSAL

Quadro 02 ELEMENTOS QUE CARACTERIZAM A INFRACÇÃO

1. Montante do imposto exigível: 2716,49 Eur;
2. Valor da prestação tributária entregue: 0 Eur
3. Valor da prestação tributária em falta: 2716,49 Eur
4. Data de cumprimento da obrigação: 10/11/2003
5. Período a que respeita a infracção: 2003/09
6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 10/11/2003
7. Normas infringidas: artº 26º n.º 1 e 40 n.º 1 a) do CIVA - Apresentação dentro prazo D.P., s/ meio de pagamento ou c/ pagamento insuficiente (M)
8. Normas punitivas: artº 114 n.º 2 e 26 n.º 4 - Falta entrega prest tributária dentro prazo (M) T

(...)

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 10.11.2003, a recorrente apresentou a declaração periódica de IVA, referente ao mês de Setembro de 2003, em que apurou o montante de IVA a entregar ao Estado de 2.716,49€, desacompanhada do respectivo meio de pagamento.

C) Por despacho de fls. 9 a 10, datado de 21.03.2006, que se dá por integralmente reproduzido, a recorrente foi condenada por infracção ao disposto nos art. 26.º, n.º 1 e 40.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, punível pelos art. 114.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4 do RGIT, na coima de 612,57€.

2.2 Sob a epígrafe "Falta de entrega da prestação tributária", o artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias dispõe no seu n.º 1 que «*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».

No acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-11-2008, proferido no recurso n.º 577/08 – o qual, de resto, segue o acórdão também desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 28-5-2008, proferido no recurso n.º 279/08 – expende-se como segue.

No âmbito do IVA fala-se de *dedução de imposto* relativamente ao imposto que o sujeito passivo tem a receber, nos termos dos artigos 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 artigo 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.

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 uma 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 artigo 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 artigo 114.º.

Há ainda dedução por conta de prestação tributária (por conta do imposto), enquadrável na primeira parte do n.º 3 do artigo 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.

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 (artigos 35.º e 36.º, n.º 1, do CIVA).

Nas situações em que não se está perante um acto isolado (…) 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 independentemente de ter sido efectuado pelos adquirentes de bens ou utilizadores de serviços o pagamento da quantia facturada. O regime do artigo 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 (artigos 19.º a 25.º do CIVA).

Para as situações em que o sujeito passivo recebe de terceiros IVA que liquidou mas não entregou ao fisco, havendo obrigação de o entregar, rege o n.º 3 do artigo 114.º*, in fine*, que refere a prestação tributária "que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar".

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 artigo 95.º, inserido no Capítulo VIII do CIVA, está expressamente revogado pela alínea c) do artigo 2.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Julgamos, portanto, que a não entrega ao credor tributário da prestação tributária deduzida nos termos da lei, só poderá ser punível com coima, de acordo com o disposto no artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, em caso de efectivo recebimento da prestação tributária pelo sujeito passivo.

2.3 No caso *sub judicio*, a ora recorrida foi acoimada em 612,57€, «por infracção ao disposto nos art.ºs 26.º, n.º 1 e 40.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, punível pelos art.º 114.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4 do RGIT», pois que «apurou o montante de IVA a entregar ao Estado de 2.716,49€, desacompanhada do respectivo meio de pagamento» – conforme se assenta no probatório e melhor se colhe dos elementos dos autos.

O que é facto, porém, é que à acoimada, ora recorrida, não se imputa sequer que tenha embolsado o IVA em causa (apurado em declaração «desacompanhada do respectivo meio de pagamento»).

Por isso, estamos inteiramente com a sentença recorrida, quando considera que o recebimento do IVA por banda da ora recorrida «constitui pressuposto legal da infracção, consubstanciada na falta de entrega do IVA juntamente com a declaração periódica correspondente», e conclui pela «inverificação dos pressupostos legais de que depende a punição da recorrente, pelo que esta deve ser absolvida».

E, assim, resta-nos dizer, em resposta à questão decidenda, que a "falta de entrega da prestação tributária", a que se refere o artigo 114.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias, não abrange os casos de não recebimento do imposto pelo sujeito passivo.

Razão por que deve ser confirmada a sentença recorrida por haver laborado neste entendimento.

E, então, em súmula, havemos de convir que, por força do artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, o *sujeito passivo de IVA* só é susceptível de *coima*, quando não entregue a *prestação tributária* deduzida nos termos da lei, que tenha recebido.

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

Sem custas.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — António Calhau.*

Acórdão de 10 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal não aduaneira. IVA. Falta de entrega de imposto.

Sumário:

O artigo 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 579/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Argilacentro — Argilas do Centro, S.A. e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - O Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedente o recurso que Argilacentro - Argilas do Centro, SA, melhor identificada nos autos, deduziu contra a decisão e aplicação de coima por contra-ordenação, dela veio interpor o presente recurso jurisdicional, formulando as seguintes conclusões:

1º Os arts 26º n.º 1 e 40º nº1 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.

2º A não entrega do IVA assim deduzido, implica a prática da infracção ao artº 114º n.º 1 do RGIT.

3º A douta sentença recorrida violou assim, e em consequência, as normas legais referidas nos nºs 1 e 2 que antecedem.

4º Razão pela qual deve ser revogada, e substituída por outra que mantenha a condenação da arguida.

A recorrida não contra-alegou.

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

A) No dia 20/12/2003, foi elaborado o Auto de Notícia de fls. 3, que se dá por integralmente reproduzido, do qual se destaca o seguinte:

«Quadro 01 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO INFRACTOR

(…)

Enquadramento: (artº 40º CIVA) MENSAL

(…)

Quadro 02 ELEMENTOS QUE CARACTERIZAM A INFRACÇÃO

1. Montante do imposto exigível: 60003,06Eur;

2. Valor da prestação tributária entregue: 0 Eur;

3. Valor da prestação tributária em falta: 60003,06Eur;

4. Data de cumprimento da obrigação: 13/10/2003

5. Período a que respeita a infracção: 2003/05

6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 10/07/2003

7. Normas infringidas: artº 26º n.º 1 e 40 n.º 1 a) do CIVA - Apresentação dentro prazo D. P., s/ meio de pagamento ou c/ pagamento insuficiente (M)

8. Normas punitivas: artº 114º n.º 2 e 26 n.º 4 - Falta entrega prest tributária dentro prazo (M) T

(…)

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 13.10.2003, a recorrente apresentou a declaração periódica de IVA, referente ao mês de Maio de 2003, em que apurou o montante de IVA a entregar ao Estado de 60.003,06€, desacompanhada do respectivo meio de pagamento.

C) Por despacho de fls. 7 a 8, datado de 21.03.2006, que se dá por integralmente reproduzido, a recorrente foi condenada por infracção ao disposto nos art. 26º, n.º 1 e 40º, n.º 1, alínea a) do CIVA, punível pelos art. 114.º, n.º 2 e 26º, n.º 4 do RGIT, na coima de 14.490,74€.

3 - A questão que constitui objecto do presente recurso foi apreciada e tratada no Acórdão desta Secção do STA de 28/5/08, in rec. n.º 279/08, que o Relator subscreveu, em que o recorrente é o mesmo e as mesmas as conclusões da sua motivação recurso, cuja douta fundamentação merece a nossa total concordância, pelo que limitar-nos-emos a acompanhar o que aí foi dito, com as necessárias adaptações, tendo em vista a interpretação e aplicação uniforme do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC).

Escreveu-se, então no referido aresto que "A arguida foi condenada na coima de € 14.490,74, pela prática de uma contra-ordenação fiscal que foi enquadrada nos arts. 26.º, n.º 1, e 40.º, n.º 1, alínea a), 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. 8).

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:

«Sucede que de acordo com o n. 3 do citado art. 114.º do RGIT e quando esteja em causa a obrigação legal de liquidar o imposto (como é o IVA), para efeitos do disposto nos seus n.ºs 1 e 2, apenas se considera prestação tributária aquela que haja sido recebida.

No caso dos autos, contudo, a recorrente alega que o IVA não entregue não foi por si recebido, sendo certo que inexiste nos autos qualquer prova desse recebimento que, de resto, constitui pressuposto legal da infracção, consubstanciada na falta de entrega do IVA juntamente com a declaração periódica correspondente e pela qual a recorrente vem punida».

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*». (() *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*, da Academia das Ciências de Lisboa, I Volume, página 1081.)

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. (() Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, página 189*).*

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. (() 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.)

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 (() 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.), 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*». (() 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).

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. (() 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).

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".

4 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas, por o Ministério Público estar isento.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge Lino.*

Acórdão de 10 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Competência em razão da hierarquia. Competência-regra do Tribunal Central Administrativo. Competência excepcional do Supremo Tribunal Administrativo. Decisões divergentes sobre competência. Prevalência da decisão do tribunal de hierarquia superior.

Sumário:

I — A competência em razão da hierarquia para o conhecimento de recurso de decisão de tribunal tributário de 1.ª instância cabe ao Tribunal Central Administrativo, por regra.

II — O Supremo Tribunal Administrativo, pela sua Secção de Contencioso Tributário, goza de tal competência apenas quando o recurso tiver por exclusivo fundamento matéria de direito.

III — Não tem por fundamento exclusivo matéria de direito mas, também, matéria de facto o recurso em que se conclui que «a recorrente foi para França ao abrigo dos vários Acordos de Cooperação existentes entre Portugal e França, na área da educação», e a sentença recorrida assenta que «no caso em apreço a impugnante foi inicialmente ensinar língua portuguesa, em regime de requisição e posteriormente em destacamento, não havendo acordo de cooperação ente o Estado português e o francês».

IV — Existindo no processo decisões divergentes sobre questão de competência, prevalece a decisão do tribunal de hierarquia superior – nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Processo n.º 607/08-30.
Recorrente: Emília Alves de Sá Campos.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srs. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 Emília Alves de Sá Campos veio recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação adicional de IRS relativa ao ano de 2003.

1.2 Em alegação, a recorrente formulou as seguintes conclusões.

1. Importa apurar se o suplemento de residência auferido pela aqui recorrente, em 2003, está ou não sujeito a IRS, ou então, ao invés, se beneficia da isenção prevista no artigo 37º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

2. Antes de mais importa salientar que, nos termos e para os efeitos do n.º 1 do artigo 2º do DL 13/2004, de 14.04, o qual estabelece o regime jurídico do agente da cooperação portuguesa, considera-se "**agente de cooperado o cidadão que ao abrigo de acordo escrito participe na execução de uma acção de cooperação financiada pelo Estado Português, promovida ou executada por uma entidade de direito público ou por uma entidade de direito privado para fins não lucrativos em países beneficiários".**

3. Por outro lado, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 37º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, "**Ficam isentas de IRS as pessoas deslocadas no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação, relativamente aos rendimentos auferidos no âmbito do respectivo acordo".**

4. Relativamente a este artigo e para clarificá-lo foi emitido o Ofício- Circulado n.º 20107/2005, de 30 de Agosto, no qual é referido que "**Enquadram-se neste benefício automático os rendimentos auferidos por cidadãos portugueses ou com residência fiscal em território português ao abrigo de um contrato escrito, participem na execução de uma acção de cooperação que obedeça a um dos seguintes requisitos: - Seja financiada pelo Estado Português, promovida ou executada por uma entidade portuguesa de direito público ou por uma entidade de direito privado de fins tido lucrativos em países beneficiários**."

5. Ora, a recorrente é uma cidadã portuguesa, a qual tem a sua residência fiscal na Rua Henrique Lopes, n.º 152, 3º andar, trás, freguesia da Meadela concelho de Viana do Castelo.

6. A recorrente encontrava-se destacada, em Missão Oficial ou Professor de Português no Estrangeiro, por concurso aberto através do Aviso n.º 4365/2002, de 28 de Março, ao abrigo do DL n.º 13/98, de 24.01 e do Decreto Regulamentar n.º 4-A/98, de 6.04.

7. Nas áreas do ensino, da cultura, da ciência e da técnica, os Acordos de Cooperação entre Portugal e França remontam a 1971, publicados no Diário do Governo, 1 Série, Número 31, datado de 6 de Fevereiro de 1971.

8. No âmbito deste Acordo, o artigo 17º previa a criação de uma Comissão Mista Permanente encarregada de fixar as modalidades de aplicação do Acordo, de acompanhar a sua execução, de preparar os programas das iniciativas a tomar e de apresentar recomendações às duas Partes.

9. Por sua vez, no Acordo Franco-Português, datado de 11 de Janeiro de 1977, no seu artigo 37º é estabelecido que o "**ensino será ministrado por professores portugueses. Para o efeito as autoridades portuguesas esforçar-se-ão por recrutar e remunerar os professores necessários. As duas partes cooperam, com vista a assegurar a integração adequada dos professores portugueses no sistema escolar francês...**"

10. Existem vários acordos de cooperação bilateral no âmbito do ensino não superior, como é o caso do Ensino de Português no Estrangeiro, sendo certo que a cooperação na área da educação, no âmbito da União Europeia, existe desde a adesão de Portugal às Comunidades Europeias em 1986.

11. No Relatório supra referido é estabelecido no seu n.º 1, intitulado sob a epígrafe Organização Material" é referido que "**Os cursos de língua e cultura de origem, quer sejam integrados quer diferidos, constituem actividades de ensino, necessitando da utilização de locais escolares, postos à disposição gratuitamente, sob a única autoridade da administração escolar (..). Nenhuma convenção financeira deve ser elaborada, dado que são regidas por acordos bilaterais de cooperação. As aulas devem decorrer em locais correctamente aquecidos e equipados. (...) Os professores estrangeiros devem poder utilizar o material pedagógico posto à disposição dos outros professores. Convém estar atento ao respeito pelas normas de segurança e permitir aos professores o acesso ao telefone se necessário.**"

12. Pelo que, entendemos não poder restar dúvidas de que a recorrente participava numa acção de cooperação entre dois estados.

13. Em França, o Ensino de Português está organizado em cursos de LCP, no âmbito da rede oficial, sob responsabilidade do Estado Português, competindo ao Gabinete dos Assuntos Europeus e Relações Internacionais (GAERI) assegurar a representação do Ministério da Educação no quadro das relações bilaterais.

14. A acção de cooperação em que a ora recorrente esteve integrada era promovida pelo Departamento da Educação Básica/Núcleo de Ensino de Português no Estrangeiro (DEB/NEPE).

15. O país beneficiário, no caso sub judice, é a França.

16. Assim, do supra exposto, forçoso será concluir que a recorrente foi para França ao abrigo dos vários Acordos de Cooperação existentes entre Portugal e França, na área da educação.

17. Deste modo, entendemos que a recorrente não pode deixar de ser abrangida pelo artigo 37º nº1 dos Estatutos dos Benefícios Fiscais, e, em consequência não podem os rendimentos em causa estarem sujeitos a IRS.

18. Se assim se não entender o que só por mera cautela se encara, importa referir que o rendimento em causa destina-se a compensar as diferenças de custos de vida entre Portugal e os países de acolhimento e a necessidade de residir temporariamente no estrangeiro de acordo com o disposto no artigo 8º, n.º 1 do DL n.º 13/98 de 24 de Janeiro.

19. Tal subsídio de compensação sendo uma prestação complementar de apoio, de carácter substantivo, não é passível de incidência de IRS, por não se incluir no universo de rendimentos do trabalho dependente conforme o artigo 2º do CIRS.

20. Tal suplemento é na verdade um suplemento de custo de vida e não pode em nossa modesta opinião estar sujeito à tributação do Imposto sobre Pessoa Singular.

21. Assim, face a tudo o supra exposto, somos de opinião que não pode tal suplemento ser sujeito a IRS.

22. Quanto aos alimentos a filhos maiores, fixou-se uma pensão de alimentos no valor de EUR: 450,00 para cada um dos filhos, anualmente actualizada pelo índice de inflação publicado pelo Instituto Nacional da Estatística.

23. As referidas pensões devem ser incluídas nos abatimentos nos termos do artigo 56º do CIRS.

24. A douta sentença recorrida violou por errada interpretação o disposto nos artigos 37º do EBF, artigos 2º e 56º do CIRS, Ofício-Circulado n.º 2010/2005, de 30 de Agosto, artigo 8º, n.º 1 do DL n.º 13/98, de 24.01.

Termos em que dando-se provimento ao presente recurso, deve a douta sentença recorrida ser revogada e, em consequência, ser o acto tributário da liquidação em que se baseou a liquidação respeitante ao exercício de 2003 totalmente anulado, assim se fazendo a habitual, Justiça.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Nos presentes autos suscita-se, desde logo, a questão prévia da incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia.

É certo que o recurso foi originalmente dirigido à secção de Contencioso Administrativo do Tribunal Central Administrativo Norte, tendo aquele tribunal declarado a sua incompetência em razão da matéria e da hierarquia para conhecer do mesmo, e ordenando a sua remessa a este Supremo Tribunal Administrativo.

Afigura-se-nos, porém, que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Com efeito e como se constata das conclusões das alegações de recurso de fls. 100 e segs. a recorrente Emília Alves de Sá Campos vem pôr em causa os juízos de apreciação da prova feitos pelo Tribunal recorrido, manifestando clara divergência nas ilações de facto retiradas do probatório e afirmando factos que o Tribunal recorrido não estabeleceu na sentença recorrida.

É o que se apura nomeadamente da conjugação das conclusões 12 e 16, em que o recorrente refere que «a recorrente participava numa acção de cooperação entre dois Estados» e que «foi para França ao abrigo dos vários Acordos de Cooperação existentes entre França e Portugal, na área da educação».

Ora o que sobre esta matéria se decidiu na sentença recorrida, foi que «no caso em apreço a impugnante foi inicialmente ensinar língua portuguesa, em regime de requisição e posteriormente em destacamento, não havendo acordo de cooperação ente o estado português e o francês» - cf. decisão recorrida a fls. 65 dos autos.

Verifica-se, assim, divergência com o decidido em sede de matéria de facto e nomeadamente no que respeita às ilações de facto retiradas do probatório.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo a entender que na delimitação da competência do Supremo Tribunal Administrativo em relação à do Tribunal Central Administrativo deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações o recorrente pede a alteração da matéria fáctica fixada na decisão recorrida ou invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, independentemente da atendibilidade ou relevo desses factos para o julgamento da causa.

Como se refere no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.04.1999, processo 22908, «.... Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com

o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica. IV - Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos».

Verifica-se, pois, a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo já que versando o recurso, também, matéria de facto, será competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo Norte - arts. 280.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 26 alínea b) e 38 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Nestes termos somos de parecer que, ouvida a recorrente, este Tribunal deve ser julgado incompetente em razão da hierarquia.

1.5 O Tribunal Central Administrativo Norte, por seu acórdão de fls. 124 a 131, disse que «acorda-se em declarar este Tribunal incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso e competente, para o efeito, a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo».

1.6 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação do presente recurso, do aresto proferido no caso pelo Tribunal Central Administrativo Norte, bem como da posição do Ministério Público neste Tribunal, a questão que, desde logo, aqui se coloca é a de saber da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo.

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

1. A Administração Fiscal procedeu à liquidação n.º 2005 0001271001, de IRS relativa ao ano de 2003, no valor de 7 766.12 €, com data limite de pagamento em 16.01.2006;

2. A impugnante apresentou junto dos serviços da administração fiscal declaração de rendimentos (modelo 3 do IRS) para efeito do cálculo do IRS relativo ao ano de 2003, apresentou o anexo A e H;

3. Na declaração de IRS, anexo A, no quadro 4, rubrica 401 apresentou o valor de 35 760.06 €;

4. No anexo H, no quadro 4, categoria A/B - Remunerações auferidas ao abrigo de cooperação - art. 37º do EBF - o valor de 30 023.28 e no quadro 6 sob a rubrica - Pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou acordo homologado nos termos da lei civil, 10 800.00 €;

5. A impugnante era professora profissionalizada na Escola de Forgões, Esposende e foi colocada em Setembro de 1989 na área do consulado em Clerment - Ferrand, em França, para tomar posse em regime de requisição, por despacho de 08.09.1989 do Secretário de Estado da Reforma Educativa;

6. Em 31.08.1998, a impugnante apresentou-se na Embaixada de Portugal, em Paris, para exercer funções docentes em curso de Língua Portuguesa, para que foi colocada na sequência do concurso aberto nos termos do Aviso n.º 7084/98, II série, com efeitos a partir de 01.09.98, para o quadriénio de 1998/2002;

7. Entre Ministério da Educação e a Federação Nacional dos Sindicatos da Educação foi celebrado, em 09.02.1999, um protocolo pelo qual, ao abrigo do art. 8º do Dec-Lei no 13/98, de 24.01, que os professores destacados, para o exercício de funções no âmbito do ensino do português no estrangeiro recebem um suplemento de residência que tem por objectivo compensar as diferenças de custo de vida entre Portugal e os países de acolhimento, bem como a necessidade de residirem temporariamente no estrangeiro;

8. Em 02.06.2006, o Serviço de Finanças de Viana do Castelo consultou o Ministério da Educação, relativamente à natureza do suplemento e por oficio n.º 00921, foi informado que (...) a professora Emília Alves Sá Campos, não está abrangida pelo Estatuto dos Benefícios Fiscais ou por outra legislação que implique a isenção dos rendimentos. Todos os abonos processados aos docentes em exercício de funções no estrangeiro, ficam sujeitas a retenção na fonte de IRS, considerando para o efeito, como residentes em Portugal embora desempenhando, no estrangeiro, funções de carácter público ao Serviço do Estado Português.» (...) (fls. 25 do PA);

9. Através do processo n.º 01/2002 Alimento A Filhos Maiores, que teve lugar junto da Conservatória do Registo Civil de Viana do Castelo, foi fixado de comum acordo entre a impugnante e os seus filhos, Rui Mário Campos de Sá e Mara Campos Queirós de Sá, de 24 e 22 anos respectivamente, uma pensão de alimentos no valor de 450 €, cada;

10. O acordo foi homologado pelo Conservador de Registo Civil em 20.06.2002;

11. A impugnante, e seus filhos, têm domicílio fiscal na Rua Henrique Lopes, n.º 152, 3º Dto., Meadela, Viana do Castelo;

12. A presente impugnação foi instaurada em 13.04.2005.

2.2 De acordo com o disposto no artigo 16.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a infracção das regras de competência em razão da hierarquia e da matéria determina a incompetência absoluta do Tribunal; sendo esta de conhecimento oficioso, e podendo ser arguida pelos interessados ou suscitada pelo Ministério Público ou pelo Representante da Fazenda Pública até ao trânsito em julgado da decisão final.

A incompetência do Tribunal, em qualquer das suas espécies, logra prioridade de conhecimento em relação a qualquer outra questão, de harmonia com o disposto no artigo 103.º do Código de Processo Civil (aplicável mormente por remissão do artigo 7.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais – Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro).

Dentro da sua competência material, os tribunais estão hierarquizados por um critério de divisão de funções.

Ao Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, compete conhecer dos recursos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, excepto quando o recurso tiver por exclusivo fundamento matéria de direito; nesta última situação, a competência será, *per saltum*, da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo – cf. os termos dos artigos 26.º, alínea b), e 38.º, n.º 1, alínea a), ambos do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais; cf. também o que dispõe o artigo 280.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Como imediatamente se retira do regime legal apontado, a competência do Supremo Tribunal Administrativo para o conhecimento de recurso interposto de decisão do tribunal administrativo e fiscal radica no exclusivo fundamento de direito do respectivo recurso. E tal competência constitui excepção à competência-regra ou generalizada do Tribunal Central Administrativo – cf., a este respeito, por exemplo, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 14-11-2007, proferido no recurso n.º 526/07.

Assim, para aferir da competência do Tribunal em razão da hierarquia deve, desde logo, atender-se aos fundamentos do recurso. E, portanto, tem de olhar-se para as conclusões da alegação do respectivo recurso, onde se contêm tais fundamentos, uma vez que são as conclusões da alegação do recurso que definem e delimitam o objecto do mesmo – cf. os artigos 684.º, n.º 3, e 690.º, n.º 1 e 3, do Código de Processo Civil.

O recurso não versa exclusivamente matéria de direito, se nas conclusões do respectivo recurso se questionar a questão factual, manifestando-se divergência, por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos – conforme é jurisprudência constante e pacífica do Supremo Tribunal Administrativo.

No caso *sub judicio*, o Tribunal Central Administrativo Norte, para ter acordado «em declarar este Tribunal incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso e competente, para o efeito, a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo», considerou, de modo essencial, que o recurso foi interposto sem que a impugnante, ora recorrente, «tenha questionado minimamente a factualidade dada como provada ou tenha feito qualquer juízo sobre questões probatórias»; «o que significa [continua o douto aresto] que inexiste controvérsia factual a dirimir e que a matéria controvertida neste recurso se resolve mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação dos preceitos jurídicos invocados».

Ora, salvo o devido respeito, a ora recorrente, ao invés, questiona, de verdade e abertamente, «a factualidade dada como provada» –, pelo que a ora recorrente, na realidade, faz «juízo sobre questões probatórias», o que, ao contrário do considerado, significa que existe uma real «controvérsia factual a dirimir», e, assim, «a matéria controvertida neste recurso» efectivamente não se resolve «mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação dos preceitos jurídicos invocados».

Com efeito, a ora recorrente apresenta a questão principal a decidir pelo Tribunal nos seguintes termos [**conclusão 17**]: «entendemos que a recorrente não pode deixar de ser abrangida pelo artigo 37.º, n.º 1 dos Estatutos dos Benefícios Fiscais, e, em consequência não podem os rendimentos em causa estarem sujeitos a IRS».

E, para a «actividade de aplicação e interpretação dos preceitos jurídicos» no sentido da resolução da questão que apresenta, a ora recorrente aduz a seguinte factualidade, nomeadamente:

• A recorrente encontrava-se destacada, em Missão Oficial ou Professor de Português no Estrangeiro, por concurso aberto através do Aviso n.º 4365/2002, de 28 de Março, ao abrigo do DL n.º 13/98, de 24.01 e do Decreto Regulamentar n.º 4-A/98, de 6.04 [**conclusão 6.**];

• Nas áreas do ensino, da cultura, da ciência e da técnica, os Acordos de Cooperação entre Portugal e França remontam a 1971 [**conclusão 7.**];

• Existem vários acordos de cooperação bilateral no âmbito do ensino não superior, como é o caso do Ensino de Português no Estrangeiro, sendo certo que a cooperação na área da educação, no âmbito da Unido Europeia, existe desde a adesão de Portugal às Comunidades Europeias em 1986 [**conclusão 10.**];

• Pelo que, entendemos não poder restar dúvidas de que a recorrente participava numa acção de cooperação entre dois estados [**conclusão 12.**];

• Em França, o Ensino de Português está organizado em cursos de LCP, no âmbito da rede oficial, sob responsabilidade do Estado Português, competindo ao Gabinete dos Assuntos Europeus e Relações

Internacionais (GAERI) assegurar a representação do Ministério da Educação no quadro das relações bilaterais [**conclusão 13.**];

• A acção de cooperação em que a ora recorrente esteve integrada era promovida pelo Departamento da Educação Básica/Núcleo de Ensino de Português no Estrangeiro (DEB/NEPE) [**conclusão 14.**];

• O país beneficiário, no caso sub judice, é a França [**conclusão 15.**];

• Assim, do supra exposto, forçoso será concluir que a recorrente foi para França ao abrigo dos vários Acordos de Cooperação existentes entre Portugal e França, na área da educação [**conclusão 16.**].

Ora, tal factualidade não se encontra estabelecida no probatório da sentença recorrida. Bem ao invés. A sentença recorrida decidiu, ao contrário, que «no caso em apreço a impugnante foi inicialmente ensinar língua portuguesa, em regime de requisição e posteriormente em destacamento, não havendo acordo de cooperação ente o Estado português e o francês» [cf. fls. 65 dos autos].

Verifica-se, assim, no pomo da discórdia, divergência entre as conclusões da alegação do presente recurso e o decidido em matéria de facto na sentença recorrida, mormente no que respeita às ilações de facto retiradas numa e noutra sede – como bem salienta o Magistrado do Ministério Público neste Tribunal.

O que logo significa que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Razão por que o Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento de tais recursos, cabendo essa competência ao Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

E, então, havemos de convir, a finalizar, que a *competência em razão da hierarquia* para o conhecimento de *recurso de decisão de tribunal tributário de 1.ª instância* cabe ao Tribunal Central Administrativo, *por regra*.

O Supremo Tribunal Administrativo, pela sua Secção de Contencioso Tributário, goza de tal competência apenas quando o recurso tiver por *exclusivo fundamento matéria de direito*.

Não tem por fundamento exclusivo matéria de direito mas, também, *matéria de facto* o recurso em que se conclui que «a recorrente foi para França ao abrigo dos vários Acordos de Cooperação existentes entre Portugal e França, na área da educação», e a sentença recorrida assenta que «no caso em apreço a impugnante foi inicialmente ensinar língua portuguesa, em regime de requisição e posteriormente em destacamento, não havendo acordo de cooperação ente o Estado português e o francês».

Existindo no processo *decisões divergentes sobre questão de competência*, prevalece a *decisão do tribunal de hierarquia superior* – nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

3. Termos em que se acorda julgar o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer dos presentes recursos, e declarar competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção de Contencioso Tributário).

Sem custas.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 10 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Dívidas à Segurança Social. Prescrição. Lei n.º 17/00 de 14 de Agosto. Facto interruptivo da prescrição.

Sumário:

I — Dado como assente que é de aplicar o regime consagrado na Lei n.º 17/00 de 14/8, por no momento da sua entrada em vigor faltar mais tempo face à lei antiga para o prazo de prescrição se completar, é de atender aos factos ocorridos na sua vigência a que ela própria reconhece efeito interruptivo ou suspensivo.

II — Face a esta Lei, a prescrição interrompe-se, assim, por qualquer diligência administrativa realizada com o conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida (cfr. artº 63º, n.º 3).

III — Tendo o oponente sido citado para proceder ao pagamento da dívida em 8/4/06, ou seja, antes de completado o prazo de cinco anos após a vigência da predita Lei

n.º 17/00, facto esse que nos termos dessa lei tem efeito interruptivo da prescrição, é evidente que esta não ocorreu ainda.

Processo n.º: 623/08-30.
Recorrente: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social de Braga.
Recorrido: Maria dos Anjos Martins Campos.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social de Braga, IP, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou parcialmente procedente a oposição à execução fiscal que Maria dos Anjos Martins Santos por dívidas de contribuições à Segurança Social, relativas aos meses de Fevereiro e Março de 1999, Maio de 1999, Setembro a Dezembro de 1999, Janeiro a Dezembro de 2000 e Janeiro a Outubro de 2001 e cotizações relativas aos meses de Setembro e Dezembro de 2000, no valor global de € 10.022,78, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I - As dívidas exequendas respeitam a contribuições para a Segurança Social de Dezembro de 1998, Fevereiro, Março, Maio, Setembro a Dezembro de 1999, de Janeiro a Dezembro de 2000 e de Janeiro a Outubro de 2001, e de cotizações de Dezembro de 1998, Setembro e Dezembro de 2000, para cobrança das quais foi instaurado a 07/04/2006 o processo de execução fiscal n.º 0301200601245910 e 03012006010459929;

II - Salvo o devido respeito, o que falta à decisão do tribunal "a quo" e tão-somente o enquadramento jurídico no que tange à matéria do presente recurso, ou seja, a parte que julgou parcialmente procedente a oposição, determinando em consequência a extinção da execução contra a oponente no tocante às dividas contra si revertidas, relativas aos anos de 1998, 1999, 2000 e Janeiro e Fevereiro de 2001, prosseguindo a execução pelas restantes dívidas.

III - O prazo prescricional das contribuições, cotizações e respectivos juros de mora à Segurança Social que se encontram em discussão nos autos tem que ser analisado e conjugado consoante a antiguidade da dívida.

IV - Desde logo no que concerne ao prazo de prescrição o mesmo varia, pois de 10 anos (ARTº 14º, do DL. n.º 103/80, de 9 de Maio e n.º 2, do artº 5º, da Lei 28/84, de 14 de Agosto) passou para 5 anos (Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto).

V - Com a sucessão dos diplomas legais a forma de contagem do prazo também se alterou. Assim, com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária (D.L. n.º 398/98, de 17 de Dezembro) a contagem em vez de se iniciar no inicio do ano seguinte em que tiver ocorrido o facto tributário (artº 34, n.º 2, do CPT), para as dívidas posteriores a 1 de Janeiro de 1999, inicia-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu na medida em que se considera a contribuição à Segurança Social um "Imposto de obrigação Única" (artº 48, n.º 2 da L.G.T.) e para as dívidas posteriores a 8 de Fevereiro de 2001 a partir da data em que aquela obrigação deveria ter sido cumprida (artº 63, n.º 2, da Lei 17/2000, de 8 de Agosto).

VI - O conceito de facto interruptivo também se modificou: no domínio do C.P.T. a simples instauração do processo executivo interrompia a contagem do prazo (artº 34, n.º 3, do C.P.T.T.), mas com a entrada em vigor da L.G.T. apenas a citação o faz (artº 49º, n.º 1, da L.G.T).

VII - A Mma. Juiz *a quo* considerou prescritas as dívidas exequendas objecto do presente recurso, considerando não se verificar a interrupção da prescrição aquando da notificações efectuadas ao contribuinte em Junho de 1999, Agosto de 1999, Março de 2000, Agosto de 2001 e Março de 2001.

VIII - Todavia, considerando os factos provados na douta sentença recorrida, verifica-se que a Segurança Social procedeu à notificação da executada em Junho de 1999, Agosto de 1999, Março de 2000, Agosto de 2001 e Março de 2001, da existência de dívida lançada em conta corrente a qual veio originar o indeferimento de requerimentos de dispensa temporária do pagamento das contribuições ao abrigo do D.L. n.º 89/95, de 6 de Maio.

XIX - Nos termos do disposto no n.º 4, do artº 63º, da Lei de Bases da Segurança Social (Lei 17/2000, de 8 de Agosto) "a prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com o conhecimento do responsável pelo pagamento conducente à liquidação ou cobrança da dívida". A interrupção tem como efeito o previsto no artº 326º, do Código, do Código Civil: "Inutiliza todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo" e "a nova prescrição está sujeita ao prazo de prescrição primitiva".

X - Assim, as sobreditas dívidas 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 de acordo com o disposto nos artºs 326º, n.º 1 e 327º, n.º 1 do C. Civil tal interrupção inutilizou para a prescrição todo o tempo anteriormente decorrido.

XI - A interpretação pelo Tribunal "a quo" de que notificações efectuadas em Junho de 1999, Agosto de 1999, Março de 2000, Agosto de 2001 e Março de 2001, não podem ser consideradas para efeitos de interrupção da prescrição, pois trata-se de notificações de indeferimento de um pedido efectuado pela oponente, e não fazem referência ao valor em dívida, viola o preceituado no artº 24, n.º 2 da Lei 24/84 de 14 de Agosto que determina "que as contribuições são determinadas pela incidência das percentagens fixadas na lei sobre as remunerações ou equiparadas.

XII - Competia à entidade empregadora/contribuinte, proceder à entrega das declarações de remunerações dos trabalhadores ao seu serviço, bem como, efectuar os correspondentes pagamentos das contribuições.

XIII - O processo de liquidação não é da responsabilidade da Segurança Social, tal ónus recai tão-somente no contribuinte, limitando-se aquela entidade numa fase posterior a verificar se as liquidações efectuadas foram correctamente realizadas.

XIV - Assim, aquando do indeferimento dos requerimentos de dispensa temporária do pagamento de contribuições, a oponente, teria de proceder à liquidação das contribuições e cotizações respeitantes ao período do indeferimento do referido processo.

XV - Assim não existindo uma obrigação de liquidação por parte da Segurança Social, não tinha o oponente que ser notificado dos valores em dívida, pois sendo os mesmos apurados pelo próprio, não se pode sequer concluir pelo seu desconhecimento.

XVI - Decidindo como decidiu, a Mma. Juiz *a quo* não interpretou correctamente e fez errada aplicação das normas legais referidas nestas conclusões.

A recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 137 e seguintes, para concluir do seguinte modo:

1. não existe razão à recorrente no que por si é dito nas suas alegações de recurso, não merecendo, por isso, a sentença recorrida qualquer reparo.

2. A prescrição invocada em sede de oposição judicial pela aqui recorrida e julgada procedente pelo tribunal recorrido na sua douta sentença, não sofreu qualquer interrupção, nomeadamente nos termos e pelos motivos que a recorrente invoca nas suas alegações.

3. Ao contrário do que a recorrente invoca, a notificação da ocorrência do "indeferimento do requerimento de dispensa temporária do pagamento das contribuições" não é suficiente para causar a interrupção da prescrição.

4. Cabe à segurança social notificar os contribuintes se há valores em dívida e qual o seu montante. Por outro lado,

5. O ónus do contribuinte de proceder ao preenchimento das declarações de remunerações e auto liquida-las, pagando o que é devido à segurança social, não dispensa esta de averiguar se essa auto liquidação foi correctamente feita e, caso não o seja, notificar o contribuinte de que tem valores em falta e qual o montante.

6. Esta actuação, tal como se alcança da sentença recorrida, é que é idónea a causar a interrupção da prescrição.

7. O tribunal recorrido não fez uma aplicação, nem uma interpretação errada da lei.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de o julgado ser confirmado, "por nele se ter feito boa interpretação e aplicação da lei".

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

1. Em 07.04.2006 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 0301200601245910 e 03012006010459929, contra a Oponente, por dívidas de contribuições à Segurança Social relativas a Dezembro de 1998, Fevereiro, Março, Maio, Setembro a Dezembro de 1999, de Janeiro a Dezembro de 2000 e de Janeiro a Outubro de 2001, e de cotizações Dezembro de 1998, Setembro e Dezembro de 2000, no valor de 10 022.78 €;

2. Por despacho da Coordenadora do Núcleo, do IGFSS, de 04.07.2007, considerou haver erro e como tal considera que não são devidas as cotizações de Dezembro de 1988 (fls. 17 e 18 do PEF);

3. A Segurança Social procedeu à notificação em Junho de 1999, Agosto de 1999, Março de 2000, Agosto de 2001 e Março de 2001, da existência de dívida lançada em conta corrente, em consequência do indeferimento do requerimento de dispensa temporário do pagamento das contribuições conforme documentos de fls. 36 a 52 do PEF, que aqui se dão por integralmente reproduzidas;

4. A execução fiscal teve por base as certidões de dívida n.º 632754 e 632753, constantes de fls. 24 e 25 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzidas;

5. Por ofício datado de 08.04.2006 foi a Oponente citada para o proceder ao pagamento;

6. A presente oposição foi deduzida em 12.05.2006.

3 – De acordo com a matéria de facto fixada, as contribuições e cotizações cuja cobrança se pretende fazer pela execução fiscal e que interessam para o caso, respeitam aos meses de Fevereiro e Março de 1999, Maio de 1999, Setembro a Dezembro de 1999, Janeiro a Dezembro de 2000 e Janeiro a Outubro de 2001 e Setembro e Dezembro de 2000, respectivamente (nº 1 do probatório).

Como é sabido a prescrição das obrigações tributárias por contribuições e cotizações devidas ao CRSS, suscitada pela recorrente é fundamento de oposição à execução fiscal e é de conhecimento oficioso (artºs 204º, n.º 1, alínea d) e 175º do CPPT).

Essas contribuições e cotizações são contribuições e cotizações tributárias especiais de natureza equivalente aos impostos (vide Acs. do STA de 29/3/00, in rec. n.º 24.445 e do Tribunal Constitucional n.º 183/96, in DR II Série de 23/5/96).

Posto isto e desde logo, importa referir que, atento o disposto no artº 297º do CC, o regime aqui aplicável é o previsto na Lei n.º 17/00 de 14/8, que fixou em cinco anos o prazo de prescrição, já que falta, assim, menos tempo para se completar este novo prazo do que o previsto nos artºs 14º do Decreto-Lei n.º 103/80 de 9/5 e 53º, n.º 2 da Lei n.º 28/84 de 14/8, que é de dez anos.

Prazo esse de cinco anos que, contado desde a entrada em vigor da predita Lei n.º 17/00, terminaria sempre em 6/2/06.

A não ser que, no domínio desta Lei, ocorresse qualquer facto a que ela própria reconhecesse efeito suspensivo ou interruptivo.

Dispõe o artº 63º, n.º 3 deste diploma legal que "a prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida".

Estamos, assim, perante norma material inovatória aplicável para o futuro e não perante situações ocorridas fora do seu âmbito temporal, de acordo com o princípio básico sobre a aplicação da lei no tempo (cfr. artº 12º, n.º 1 do CC).

"Neste regime especial de prescrição são actos interruptivos quaisquer diligências administrativas, realizadas com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducentes à liquidação ou à cobrança da dívida.

Diligências administrativas serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processo de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao titular" (Jorge Sousa, in Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, pág. 119).

No caso em apreço, da análise das notificações de fls. 62 a 71, ressalta à evidência que estas contém elementos relevantes da execução, nomeadamente na parte em que a recorrente dá a conhecer ao oponente o seu desejo em proceder à cobrança da dívida tributária, já que nelas se dá conhecimento do indeferimento do pedido de dispensa temporária do pagamento das contribuições.

A verificação desse facto reveste eficácia interruptiva por forma a eliminar para efeito de prescrição todo o tempo posteriormente decorrido e obstar ao decurso do prazo de prescrição até ao termo do processo de execução fiscal, salvo no caso de paragem do processo por mais de um ano ocorrida até 01/01/07, por facto não imputável ao contribuinte (cfr. artigos 91.º e 92.º da Lei n.º 53-A/2006, o primeiro dos quais revogou o n.º 2 do artigo 49.º da LGT).

Ora e como vimos, o predito artº 63º, n.º 3 e ao contrário do que se refere na sentença recorrida, não exige que se dê a conhecer o valor em dívida, ficando-se, apenas, pela necessidade de ser dado conhecimento ao sujeito passivo, através de qualquer diligência administrativa, da intenção de proceder à liquidação ou cobrança da dívida, como é o caso.

Assim sendo, é patente que as contribuições relativas aos meses de Fevereiro e Março, Maio e Setembro a Dezembro de 1999, de Janeiro a Dezembro de 2000 e de Janeiro e Fevereiro de 2001 e as cotizações de Setembro e Dezembro de 2000, uma vez que as notificações de fls. 62 a 71, só por si, não têm qualquer efeito sobre o prazo de prescrição, pois todo o prazo a considerar decorrerá na vigência da lei nova, não lhes sendo reconhecido, antes da entrada em vigor da citada Lei n.º 17/00, qualquer efeito interruptivo ou suspensivo (cfr. artº 34º, n.º 3 do CPT e 49º, n.º 1 da LGT), prescreveram em 6/2/06, tanto mais que a oponente só foi citada para efectuar o pagamento em 8/4/06 (vide nºs 1 e 5 do probatório), facto este interruptivo da prescrição.

Porém e no que às contribuições relativas aos meses de Março a Outubro 2001 diz respeito, de acordo com o probatório, não há dúvida que, no processo de execução fiscal, foi praticado acto pela recorrente de que foi dado conhecimento ao devedor, designadamente e como vimos supra, a citação para proceder ao pagamento da dívida, a qual ocorreu em 8/4/06, antes, portanto, de completado o prazo de prescrição, que ocorreria em 6 de Março a 6 de Outubro de 2006, respectivamente.

Factos esses que interromperam, assim, o prazo de prescrição e que tem, necessariamente, o seu efeito interruptivo próprio de eliminar para a prescrição o tempo anteriormente decorrido, começando a contar-se novo prazo (cfr. artº 326º, n.º 1 do CC).

Deste modo e em relação a estas dívidas, é patente que não ocorreu, ainda, a prescrição.

4 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge Lino.*

Acórdão de 10 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Nulidade. Fundamentação da Sentença. Princípio da Proporcionalidade. Princípio da Igualdade. Liberdade de Iniciativa Económica e de Livre Empresa.

Sumário:

I — Só a ausência total de fundamentos de facto ou de direito constitui nulidade da decisão.

II — Para que a uma taxa falte o carácter sinalagmático é necessário que a desproporção entre a quantia a pagar e o valor do serviço prestado seja manifesta e comprometa, de modo inequívoco, a correspectividade pressuposta na relação sinalagmática.

III — Só se pode equacionar a eventual violação do princípio da igualdade se forem idênticas as situações de facto.

IV — Cabe aos contribuintes planificar a sua vida económico-financeira, atendendo, nomeadamente, aos seus aspectos tributários, pelo que o pagamento de uma taxa legalmente liquidada, enquanto custo que consome recursos, deve ser equacionado no âmbito das liberdades de iniciativa económica e de livre empresa, não sendo violadora destas.

Processo n.º: 631/08-30.
Recorrente: Câmara Municipal de Cascais.
Recorrido: Lisboa GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Município de Cascais vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, "que julgou procedente a impugnação judicial do acto de liquidação de uma taxa municipal efectuada pelo Município de Cascais, devida pela abertura de valas, de ramais e travessias na via pública referente a obras executadas pela impugnante para a implantação de rede de gás natural, referente ao ano de 2006, nos termos do artigo 60.º, alíneas 6.1), 6.2) e 6.3) da tabela anexa ao regulamento de taxas e outras receitas do Município de Cascais".

Fundamentou-se a decisão em que a liquidação em causa viola "o princípio da proporcionalidade e da confiança", por resultar da "aplicação de diferentes taxas [devidas pela abertura de uma certa quantidade de unidades métricas de valas, determinado número de ramais e travessias com o mesmo fim], uma excessiva tributação pela utilização [do mesmo] bem do domínio público" – "utilização do subsolo para instalação de infra-estruturas diversas" -, não se vislumbrando fundamento para a "discriminação e manifesta disparidade dos valores cobrados", já que de tal utilização não "resulta qualquer utilização mais ou menos intensa" que as sustente.

O Município recorrente formulou as seguintes conclusões:

i. Não se percebe, se a douta decisão recorrida julga ilegal o acto de liquidação ou a norma constante do Regulamento Municipal que serviu de suporte a esse acto. Demonstrado ficou que a liquidação impugnada teve como suporte o artigo 60º, da tabela anexa ao Regulamento Municipal.

ii. Nem a impugnante alegou nem a douta sentença fez referência à violação daquele normativo regulamentar.

iii. Mas na verdade, a douta sentença apenas considera ilegal o acto de liquidação, sem no entanto invocar as razões determinadas do conteúdo resolutório.

iv. A entidade demandada (aqui recorrente) limita-se a aplicar a norma regulamentar ao caso concreto.

v. Pelo que a existir desproporcionalidade excessiva entre a taxa e o serviço prestado, traduzindo-se num verdadeiro imposto (como consta da douta sentença recorrida), tal resultaria da norma e não da sua aplicação ao caso concreto.

vi. A questão da natureza dos tributos cobrados por ocupação do subsolo do domínio público municipal por empresas de distribuição de gás natural tem sido objecto de apreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo e pelo Tribunal Constitucional, sendo unânime a jurisprudência no sentido de lhes atribuir natureza de taxas.

vii. A utilização de bens do domínio público, designadamente aqueles que como tal são definidos na constituição (art. 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.

viii. No caso vertente 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.

ix. A taxa era aplicável consoante se estivesse perante a abertura duma vala, dum ramal ou duma travessia, não sendo aplicadas, como é lógico, cumulativamente.

x. Pelo que, nesta parte a Douta Sentença recorrida faz uma interpretação errada da norma constante no Regulamento Municipal, ao concluir pela existência de tripla incidência.

xi. A Douta Sentença recorrida é nula, por carecer em absoluto de fundamentação, quer de facto, quer de direito como enferma de erro manifesto de julgamento, por violar abertamente entre outras a Lei das Finanças Locais e por fazer uma interpretação errada da norma constante no Regulamento de tabelas e taxas do Município, bem como da sua aplicação ao caso concreto.

Por sua vez, concluiu a recorrida:

1. As taxas impugnadas, previstas no art. 60.º, alínea 6, do Regulamento e Normas de Cobrança e Tabela de Taxas, Licenças e outras Receitas Municipais de 2006 do Município de Cascais, prevêem a remuneração da utilização do solo/subsolo em função de uma determinada intervenção na via pública.

2. Não existe, no entanto, nenhuma razão, para distinguir, em concreto, o montante das taxas consoante se trate da ocupação do solo/subsolo a título da abertura de valas, de abertura de ramais ou de abertura de travessias.

3. Com efeito, a utilização que é feita do solo/subsolo em qualquer um daqueles casos é absolutamente idêntica, não existindo, assim, motivo para que num caso se aplique uma taxa de Euros: 27,50, noutro uma taxa de Euros: 5,50 e noutro uma taxa de Euros: 22,00.

4. A existência de montantes diferentes de taxas, quando em causa está uma prestação idêntica, revela, assim, desde logo, uma desproporção entre a quantia liquidada e o benefício que a utilização individualizada do subsolo proporciona.

5. Aliás, que assim é, demonstram-no quer a Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais para o ano de 2007, quer a Tabela em vigor no corrente ano, as quais prevêem a aplicação de uma taxa efectiva pela "utilização do subsolo e solo para instalação de infra-estruturas diversas em valas, ramais e travessias de via pública", sem distinção, com um valor de facto entre os 6 e os 8 Euros por metro linear, ou seja, substancialmente inferior aos valores previstos na Tabela de 2006 e que foram liquidados (cfr. art. 81.º, alínea 6.1) e 6.2) da Tabela de 2007 e art. 82.º, alínea 6.1) e 6.2) da Tabela de 2008).

6. Outra não pode ser, pois, a conclusão, senão a de que nos encontramos perante taxas que, face ao seu montante, são totalmente desproporcionadas, não apresentando qualquer justificação, violando, desta forma, o princípio da proporcionalidade consagrado na Constituição.

7. Bem andou, assim, a sentença recorrida ao ter considerado procedente a impugnação apresentada pela Recorrida, entendendo que a aplicação de diferentes taxas resulta numa excessiva tributação pela utilização daquele domínio público, "mesmo considerando o critério da equivalência jurídica entre o custo daquela utilização e o benefício auferido pelo impugnante (...) traduzindo-se assim e em substância num verdadeiro imposto."

8. Não assiste, por outro lado, também razão à Recorrente quando afirma que a sentença recorrida é nula por falta de fundamentação, não só porque a sentença recorrida se encontra devidamente fundamentada (quer de facto, quer de direito),

9. Mas também porque o Tribunal "a quo" ao decidir que o acto de liquidação violava os princípios da proporcionalidade, bem como da boa da fé, acabou por desaplicar, incidentalmente, a norma do art. 60.º, alíneas 6.1), 6.2) e 6.3) da Tabela anexa ao Regulamento e Normas de Cobrança e Tabela de Taxas, Licenças e outras Receitas Municipais de 2006.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por não ter sido violado o princípio da proporcionalidade e da confiança.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1. Na execução de trabalhos efectuados de instalação de rede de gás natural, de acordo com a listagem apresentada pela impugnante, no âmbito de um contrato de concessão da rede de distribuição de gás natural de Lisboa celebrado com o Estado Português, no 2.º semestre de 2006, ao Departamento de Obras Municipais da C.M. Cascais, relativo à abertura de valas, ramais e travessias de vias públicas, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, constante de fls. 23 dos autos, foi, em 18.12.06 efectuada a liquidação das taxas devidas pela ocupação da via pública de acordo com a alínea c) do artigo 60.º do Regulamento Normas de Cobrança e Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais de 2006, devidamente notificado ao impugnante – cfr. Ofício de fls. 22 e "Cálculo de Taxa a aplicar de acordo com Tabela de Taxas e Licenças de 2006", de fls. 24, e "Contrato de Concessão", de fls. 25 a 84 dos autos.

2. Dão-se aqui por reproduzidos os Avisos n.º 354/2006, de 04.01.06, e n.º 1244-H/2007, de 21.12.06, dimanado da CM Cascais, publicado na 2.ª Série do DR n.º 27 e 18, de 07.02 e de 25.02, respectivamente, de aprovação do Regulamento e Tabela de Taxas, para os anos de 2006 e 2007 – cfr. fls. 119 a 136 e de fls. 137 a 179 dos autos.

Vejamos, pois:

ASSIM, QUANTO À FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DA SENTENÇA RECORRIDA:

Como é sabido, a necessidade da fundamentação, quer de direito quer de facto, radica substancialmente no dever do juiz demonstrar a legalidade da decisão, que esta "é a emanação correcta da vontade da lei", bem como no interesse das partes em conhecer as razões porque se decidiu de determinado modo, e não de outro, até para impugnarem, perante o tribunal superior, os fundamentos da decisão que este, aliás, também precisa de conhecer para apreciar o recurso.

"Não basta, pois, que o juiz decida a questão posta: é indispensável que produza as razões em que se apoia o seu veredicto."

Sendo que, o que a lei considera nulidade é a falta absoluta de motivação, a ausência total de fundamentos de facto ou de direito.

Todavia, pelo que a estes diz respeito, "não é forçoso que o juiz cite os textos da lei que abonam o seu julgado, basta que aponte a doutrina legal ou os princípios jurídicos em que se baseia."

Desde que a sentença invoque algum fundamento de direito, está afastada a predita nulidade, no tocante à justificação da decisão.

Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil anotado*, vol. V, pp. 139-141.

Ora, a sentença concluiu pela violação do "princípio da proporcionalidade e da confiança", que fundamentou com a inobservância da "condição negativa de inexistência de uma desproporcionalidade excessiva entre a taxa e o serviço prestado", uma vez que "resulta da tributação ora controvertida uma tripla incidência das taxas sobre o mesmo facto tributário, a saber, a utilização do subsolo para instalação de infra-estruturas diversas, quer pela abertura de uma certa quantidade de unidades métricas de valas, quer a abertura de determinado número de ramais e travessias com o mesmo fim, determinando diferentes taxas de ocupação, sem que se vislumbre fundamento para aquela discriminação e manifesta disparidade dos valores cobrados, pois que dela não resulta qualquer utilização mais ou menos intensa dos bens públicos que a sustentem, como sucede com as diferentes ocupações da via pública previstas naquele regulamento de 2007", pelo que, "mesmo considerando o critério da equivalência jurídica entre o custo daquela utilização e o benefício auferido pelo impugnante", "resulta daquela aplicação de diferentes taxas uma excessiva tributação pela utilização daquele bem do domínio público".

Sendo que, devido àquela "violação do princípio da proporcionalidade e da confiança, ínsito na Constituição da República Portuguesa, na Lei Geral Tributária (cfr. n.º 2 do artigo 4.º) e Lei das Finanças Locais", julgou procedente a impugnação (logo, anulou a liquidação), remetendo ainda, quanto à proibição de desproporção excessiva entre o montante da taxa e o serviço prestado, para o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Janeiro de 1997, proferido no processo n.º 20.027, citado por A. LIMA GUERREIRO, *in Lei Geral Tributária anotada*, 2001, pp. 50 e s., como se pode ver na parte dispositiva da decisão.

Pelo que inexiste a invocada nulidade.

QUANTO AO MAIS:

A questão dos autos é a de saber se a liquidação impugnada é, ou não, ilegal, com atinência ao artigo 60.º, n.º 6, do Regulamento e Normas de Cobrança e Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais da Câmara Municipal de Cascais.

O recorrente alega que "[se limitou] a aplicar a norma regulamentar ao caso concreto", "pelo que a existir desproporcionalidade excessiva entre a taxa e o serviço prestado, traduzindo-se num verdadeiro imposto (como consta da sentença recorrida), tal resultaria da norma e não da sua aplicação ao caso concreto", sendo que "nem a impugnante alegou nem a douta sentença fez referência à violação daquele normativo regulamentar" – conclusões IV, V e II.

Sustenta, ainda, que "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" – conclusão VIII -, e que a "sentença recorrida faz uma interpretação errada da norma constante no Regulamento Municipal, ao concluir pela existência de tripla incidência", pois "a taxa era aplicável consoante se estivesse perante a abertura duma vala, dum ramal ou duma travessia, não sendo aplicadas (…) cumulativamente" – conclusões X e IX.

O artigo 60.º, n.º 6, do Regulamento e Normas de Cobrança e Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais da Câmara Municipal de Cascais, tem como objecto *a utilização do subsolo para instalação de infra-estruturas diversas em valas, ramais e travessias de via pública*, taxando:

6.1 – Abertura de valas nas vias públicas já consolidadas, por metro e por semana ou fracção - € 27,50

6.2 – Abertura de ramais nas vias públicas já consolidadas, por unidade:

a) Telecomunicações, televisão por cabo, electricidade - € 5,50

b) Esgotos domésticos/pluviais - € 9

6.3 – Abertura de travessias nas vias públicas já consolidadas, por unidade - € 22

Nas suas contra-alegações, à semelhança do que fez na petição inicial, a recorrida alega que "as taxas impugnadas, previstas [neste] artigo 60.º (…), prevêem a remuneração da utilização do solo/subsolo em função de uma determinada intervenção na via pública", não existindo, "no entanto, nenhuma razão para distinguir, em concreto, o montante das taxas consoante se trate da ocupação do solo/subsolo a título da abertura de valas, da abertura de ramais ou de abertura de travessias", uma vez que "a utilização que é feita do solo/subsolo em qualquer um daqueles casos é absolutamente idêntica", o que "revela, assim, desde logo, uma desproporção entre a quantia liquidada e o benefício que a utilização individualizada do subsolo proporciona".

Todavia, como bem assinala – conclusão 1. das contra-alegações -, aquele artigo 60.º prevê a remuneração do solo e do subsolo em função de uma determinada intervenção na via pública.

E se, quanto à utilização do subsolo, é indiferente o método através do qual nele se instala uma infra-estrutura, já quanto à utilização do solo não é indiferente que a intervenção seja a abertura de uma vala, de um ramal ou de uma travessia, até porque se trata, naquela norma, exclusivamente de vias públicas consolidadas.

Daí os diversos critérios seleccionados pelo legislador: a abertura de valas é taxada por metro (utilização do subsolo) e por semana ou fracção (utilização do solo, de acordo com a duração da obra); a abertura de ramais e a de travessias são taxadas à unidade (utilização do solo e do subsolo).

A versão de 2007 do mesmo Regulamento mantém a tributação da utilização do subsolo e do solo – que refere expressamente – sendo que, nesta redacção, o legislador é mais explícito na exposição dos critérios àquela subjacentes.

Dispõe o n.º 6 do artigo 81.º, epigrafado "Ocupação da via pública com equipamentos de concessionários de serviços públicos ou outros", igualmente no capítulo referente à "Ocupação da via pública":

6 – Utilização de subsolo e solo para instalação de infra-estruturas diversas em valas, ramais e travessias de via pública:

6.1 – Espaço ocupado (vala e área adjacente), por metro quadrado e por dia - € 0,50

6.2 – Ocupação de um lugar de estacionamento, por cada lugar e por dia - € 6,00

6.3 – Autorização de condicionamento de trânsito, por dia - € 100,00

6.4 – Autorização de corte de trânsito, por dia - € 500,00

6.5 – Vistoria para efeito de recepção de trabalhos na via pública - € 15,00

A diferença entre os dois regulamentos, no ponto, não é a alteração do objecto da tributação mas, apenas, a alteração dos critérios. Nos dois casos é taxada a utilização do solo e do subsolo municipal, por abertura de valas, ramais e travessias em vias públicas consolidadas.

Contudo, em 2006, o critério era mais abrangente: taxava-se de igual modo – à unidade - qualquer utilização do solo e do subsolo efectuada através da abertura de ramais e de travessias; e taxava-se a mesma utilização, efectuada através da abertura de vala, ao metro e por semana ou fracção.

Em 2007, deixa de ser relevante se a abertura é efectuada por vala, ramal ou travessia, mantendo-se o critério da duração da obra, substituindo aqui o legislador, de acordo com a sua livre conformação, "a semana ou fracção" pela unidade "dia". E, do mesmo modo, o critério "à unidade" (isto é, a taxa ser devida pela obra, independentemente do seu local) é substituído por critérios específicos, como a ocupação de lugar de estacionamento ou constrangimentos criados ao normal fluxo de trânsito.

O tribunal *a quo* entendeu que o Regulamento de 2006 (a base legal da liquidação ora em causa) prevê "uma tripla incidência das taxas sobre o mesmo facto tributário, a saber, a utilização do subsolo para instalações de infra-estruturas diversas, quer pela abertura de uma certa quantidade de unidades métricas de valas, quer a abertura de determinado número de ramais e de travessias com o mesmo fim, determinando diferentes taxas de ocupação, sem que se vislumbre fundamento para aquela discriminação e manifesta disparidade dos valores cobrados", de onde "resulta uma excessiva tributação pela utilização daquele bem do domínio público".

No entanto, como se demonstrou, em causa, nas normas ora relevantes do regulamento de 2006, está também a utilização do solo, e não apenas do subsolo, nos preditos termos.

O solo municipal é um dos bens mais relevantes do domínio público, como, aliás, se retira, sem ir mais longe, dos critérios do regulamento de 2007: é através do solo municipal que todos os elementos de uma comunidade circulam na sua rotina diária.

Condicionar ou mesmo restringir essa circulação é uma limitação relevante que, se fosse passível de avaliação pecuniária por cada um dos munícipes que, devido às obras, deixem, ainda que provisoriamente, de poder utilizar tais parcelas de solo, teria um valor seguramente muito mais elevado do que a taxa de € 22,00 cobrada por cada abertura de travessia ou a taxa de € 5,50 cobrada por cada ramal aberto ou, ainda, a taxa de € 27,50 cobrada por cada metro e semana, ou fracção desta, de vala aberta.

Assim, não se vê como é que taxas entre os € 5,50 e os € 27,50 pela utilização do solo e do subsolo municipal, a mais das vezes sem qualquer limitação espacial e incluindo travessias de vias públicas

consolidadas, possam constituir uma contraprestação manifestamente desproporcional face àquelas utilizações (para a impugnante) e custo de oportunidade (para os munícipes).

Todavia, ainda que fosse possível individualizar o preço da utilização do metro quadrado do solo e do subsolo e a taxa tivesse um valor superior, tal equivalência meramente pecuniária não seria decisiva.

Como é sabido, a taxa supõe a correspectividade entre duas prestações: a primeira a pagar pelo utente 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, "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.

Concluindo, não se vislumbra qualquer desproporcionalidade intolerável ou manifesta no montante da taxa, com relação à prestação do município.

A impugnante alega também, na petição inicial, a violação do princípio da igualdade. Aqui já não está em causa a desproporcionalidade das prestações mas, antes, o facto de "não se descortina[r] qualquer fundamento para a diferenciação de montante das taxas contempladas na alínea 6.1), face às contempladas na alínea 6.2), alínea *a*), e 6.3) do artigo 60.º da Tabela de Taxas, Licenças e outras Receitas Municipais de 2006 do Município de Cascais".

É que, "embora se trate de intervenções na via pública em tudo semelhantes umas às outras, a verdade é que enquanto a abertura de valas é taxada a € 27,50, a abertura de ramais é taxada, apenas, a € 5,50, e a abertura de travessias é taxada a € 22,00", sendo que, no regulamento de 2007, "por não exist[ir] nenhum motivo que justifique semelhante distinção", é "cobrada uma única taxa pela utilização do subsolo e do solo, independentemente de ser para instalação de infra-estruturas em valas, ramais e travessias".

Cfr. artigos 55.º a 59.º da petição inicial.

Ora, em traços gerais, o princípio da igualdade manda que sejam tratadas de forma igual situações idênticas, e de forma diferente situações distintas.

E a impugnante alega que em "intervenções na via pública em tudo semelhantes umas às outras" são devidas taxas diferentes. O que, desde logo, pressupõe a identidade das situações de facto.

Mas tal identidade não se verifica.

Como se viu, se é certo que as ditas intervenções na via pública constituem, todas elas, aberturas, a verdade é que têm subjacente diferentes utilizações do solo e do subsolo, como aliás, bem se nota na melhor redacção do regulamento de 2007. A única diferença entre o regulamento de 2006 e o de 2007 é que enquanto aquele tributa a utilização do solo e do subsolo com atinência ao número de aberturas realizadas, número de metros e duração da obra, este adoptou critérios que, além da duração da obra, atendem ao local e aos efeitos desta.

Alteração de critérios que se coaduna com a livre conformação do legislador.

De um ponto de vista subjectivo, até poderia ser indiferente, para a impugnante, optar, em determinada situação, pela abertura de uma vala ou de um ramal ou de uma travessia.

Todavia, para os munícipes, é diferente ter uma via pública já consolidada total ou parcialmente bloqueada. Ou livre.

E, assim sendo, as intervenções na via pública previstas no regulamento não se podem ter como semelhantes umas às outras.

Pelo que, tratando-se de situações distintas a que foi dado tratamento jurídico diferente, não há qualquer violação do princípio da igualdade.

Por fim, alega ainda a impugnante a "violação das liberdades de iniciativa económica e de livre empresa", uma vez que a "fixação de tributos com um montante tão exagerado face à contraprestação em causa" restringem "a liberdade de planear e desenvolver a actividade económica" e, em última análise, põe em causa "a própria actividade da impugnante", dado que comprometem "o próprio equilíbrio financeiro da empresa" – cfr. artigos 48.º a 54.º da petição inicial.

Contudo, como se analisou, os montantes das taxas não são manifestamente desproporcionais em relação à utilização do solo e do subsolo municipal, antes se configurando dentro dos parâmetros legais.

Ora, cabe aos contribuintes planificar a sua vida económico-financeira, atendendo, nomeadamente, aos seus aspectos tributários.

O pagamento de uma taxa legalmente liquidada é um custo que consome recursos, pelo que tem de ser equacionado, no âmbito das liberdades de iniciativa económica e de livre empresa.

Sendo dispiciendo, mesmo com atinência ao princípio da confiança, que a sucessivas liquidações eventualmente ilegais suceda uma liquidação legal mais onerosa, pois que é com esta que o contribuinte deve contar, atento o princípio da legalidade que envolve toda a actividade da administração fiscal.

Em todo o caso, os factos alegados na petição inicial "com interesse para a decisão da causa" foram "objecto de análise concreta" por parte do tribunal *a quo* e "não se provaram", carecendo, como bem assinala o Exmo. Magistrado do Ministério Público, a fls. 185, "de demonstração que o pagamento de tais taxas compromete o equilíbrio financeiro da empresa impugnante, pondo em causa a própria actividade".

E não tendo a recorrida contestado tal decisão quanto à matéria de facto, só se pode concluir pela não violação das liberdades de iniciativa económica e de livre empresa.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, e mantendo a liquidação impugnada na ordem jurídica.

Custas pela impugnante, no STA e na instância, com procuradoria de 1/5.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 10 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Taxa de ocupação de subsolo. Gasoduto. Taxa.

Sumário:

Deve qualificar-se de 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.

Processo n.º: 735/08-30.
Recorrente: GDL — Sociedade Distribuidora Gás Natural Lisboa, S. A.
Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, vem recorrer da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra os actos de liquidação de taxas pela Câmara Municipal de Lisboa, por ocupação do subsolo com tubagens de gás, relativa ao ano de 2002, no valor global de 1.189.269,95 euros, tendo formulado as seguintes conclusões:

I. Inexistiu qualquer acto de legítimo licenciamento da ocupação da via pública e/ou do subsolo e do devido procedimento administrativo correspondente, no caso dos autos;

II. A C. M. Lisboa não tem competência nem legitimidade quer para atribuir a licença em apreço quer para aplicar a taxa correspondente, à recorrente.

III. Na sequência da nacionalização da C.RG.E. e da assunção pelo Estado Português, do dever, da competência e da responsabilidade dos actos conducentes à manutenção e expansão do "Gás de Cidade", e nos termos da lei que aprovou as bases gerais da concessão e do título contratual desta, a C. M. Lisboa ficou privada dos poderes de administração da porção do subsolo que viesse a ser necessária para a instalação das infra-estruturas adequadas ao estabelecimento da concessão - artº. 15º alínea c) do D-L n.º 374/89 de 25/10;

IV. Por se tratar de um serviço público, no qual o próprio Estado é o concedente, foi até dispensado o licenciamento municipal para a realização de quaisquer obras inerentes à rede de distribuição - n.º 3 alínea b) do art. 13º do DL 374/89; Bases XXXIV e XXXV anexas ao DL 33/91 de 16/1; e cláusula 25ª, n.º 2 alínea a) do contrato de concessão, datado de 16/12/1993;

V. A consequente impossibilidade de Direito de a C. M. Lisboa **negar** a atribuição de qualquer licença de ocupação do subsolo para os fins em vista é bem demonstrativa de que não se trata de uma taxa;

VI. É intempestiva e contra-natura a concessão de qualquer licença de ocupação do subsolo a partir dos anos de 1994/1995, logo também no ano de 2002, relativamente à utilização de uma rede subterrânea já implantada e sob exploração em data anterior.

VII. Tal como se considerou nos Acórdãos seguintes e pelos fundamentos neles expendidos, deverão os tributos impugnados ser anulados, porque inconstitucionais e ilegais: Acórdão proferido em 23.10.2001, pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos autos de recurso que correram seus termos sob o n.º 5448/01; Acórdão proferido em 12.03.2002, pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos autos de recurso que correram seus termos sob o n.º 5575/01; Acórdão proferido em 28.05.2002, pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos autos de recurso que correram seus termos sob o n.º 6018/01; Acórdão proferido em 20.04.2004, pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos autos de Recurso que ali correm termos sob o n.º 01256/03;

VIII. A questão em apreço nos autos respeita à apreciação da legalidade ou ilegalidade de um tributo designado como "taxa" cobrado anualmente à ora Recorrente por parte do Município de Lisboa pela ocupação do subsolo concelhio com as condutas, depósitos e tubagens que aquela utiliza para prestar o serviço público de distribuição de gás natural, ao abrigo do Contrato de Concessão celebrado com o Estado Português em 16.12.1993;

IX. A douta Sentença recorrida considerou erroneamente que os tributos em causa têm a natureza de taxas, sendo as mesmas legais e indeferindo o pedido da sua anulação.

X. Para fundamentar a sua decisão, o Mmo. Tribunal a quo considerou que o tributo liquidado estava conexionado com a utilização de terrenos no domínio público, considerando ainda que a colocação de condutas e tubos no subsolo consubstanciava uma utilização individualizada deste, nos termos do n.º 2 do art. 4º da L.G.T., e como tal, seria de concluir que os tributos liquidados tinham a natureza de taxas, tendo cobertura legal na alínea c) do n.º 1 do art. 19º da Lei das Finanças Locais.

XI. Com o devido respeito, que é muito, tais considerações assentam numa errada caracterização e qualificação dos factos, o que resultou na incorrecta e insuficiente interpretação dos conceitos e normas jurídicas aplicáveis.

XII. Em primeiro lugar, a caracterização dos limites do direito de propriedade do Município face ao subsolo não se resume ao previsto no art. 1344º n.º 1 do Código Civil.

XIII. As situações jurídicas dominiais locais resultam das atribuições municipais concretas e onde não há atribuições ou competências da autarquia, não se justifica o domínio público local.

XIV. Por via do Contrato de Concessão celebrado entre a ora Recorrente e o Estado Português, não foi atribuída qualquer competência ao Município de Lisboa no que respeita à instalação e manutenção dos depósitos, tubagens e condutas de distribuição do gás natural.

XV. A responsabilidade pelas despesas relativas a instalação, manutenção, reparações e eventuais alterações à rede do gás foi contratualmente atribuída à GDL, S.A.

XVI. Constituindo **obrigação** da concessionária perante o concedente o dotar-se de todas as infraestruturas e outros meios necessários, em cada momento, à exploração da concessão e promover a respectiva implantação, a cedência e utilização dos bens públicos municipais não poderiam ficar dependentes da vontade discricionária da respectiva autarquia, sob pena de ficar em risco o cumprimento das obrigações contratuais em causa.

XVII. Como tem considerado o Venerando Tribunal Constitucional, nomeadamente no seu Acórdão 558/98, de 29 de Setembro (D.R. II, 11.11.98, 16044):

"a diferença específica entre imposto e taxa se situa na existência ou não de um vínculo sinalagmático que é apontado à segunda. Assim, o encargo característico das taxas representa como que (..) o preço do serviço ou da prestação de um serviço ou actividade públicas ou de uma utilidade de que o tributado beneficiará", ou no Acórdão 357/99, de 15 de Junho (D.R., II, 02.03.2000, 4255) onde se pode ler" como traço fundamental definidor do conceito de imposto e na sua diferenciação com o de taxa, o de unilateralidade (..) em contraste com a bilateralidade caracterizadora de taxa".

XVIII. Ora, a bilateralidade e o vínculo sinalagmático inexistem, de todo em todo, no caso concreto dos autos em apreço.

XIX. Todavia, por outro lado, o carácter bilateral e sinalagmático do conceito de "taxa" poderá ser insuficiente para permitir uma solução que leve em conta todos os factos e circunstâncias jurídicas do caso em apreço.

XX. O conceito de taxa implica também o preenchimento de diversos pressupostos cumulativos, como a existência de uma contraprestação directa e específica por parte da autarquia, em benefício do munícipe, proporcional à vantagem concedida, sendo susceptível de avaliação monetária;

XXI. Não se verifica o preenchimento qualquer um destes requisitos no caso em concreto.

XXII. Em primeiro lugar, à ocupação do subsolo pelos depósitos, condutas e tubagens da GDL, S.A. não corresponde qualquer contraprestação directa, específica e em benefício da ora Recorrente por parte do Município, uma vez que este não procedeu ao planeamento, implantação ou conservação e tratamento do referido equipamento.

XXIII. Em segundo lugar, não basta a ocupação do subsolo concelhio para legitimar a imposição de uma taxa, impondo-se a necessidade de utilização individualizada do mesmo.

XXIV. No caso em apreço, não se verifica a utilização individualizada de bens do domínio público por parte da GDL, S.A, sendo certo que o beneficiário da actividade da ora Recorrente é o próprio munícipe.

XXV. A GDL, S.A. apenas ocupa e utiliza bens dominiais para a instalação e funcionamento de um serviço público que visa a satisfação de necessidades colectivas, enquanto objecto de Contrato de Concessão celebrado como Estado Português em 16.12.1993.

XXVI. E ainda, à ocupação de depósitos, tubagens e condutas da GDL, S.A. no subsolo concelhio também não pode corresponder qualquer avaliação monetária, uma vez que a mesma é simplesmente indeterminável, quer pelo critério valorativo baseado nas vantagens auferidas pela GDL, S.A, quer pelo critério findado no custo do serviço prestado.

XXVII. Conforme a visão perfilhada pelos 4 (quatro) doutos Acórdãos proferidos pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, as quantias que o Município pretende cobrar a título de abertura de valas e utilização do subsolo não podem ser qualificadas como taxas, por extravasarem os limites delimitadores dessas figuras.

XXVIII. Estando em causa um serviço público concedido pelo Estado aos consumidores, a cedência e utilização dos bens públicos municipais não podem ficar dependentes da vontade discricionária da respectiva autarquia, sob pena de ficar em risco o cumprimento das obrigações contratuais em causa…

XXIX. Por outro lado, não se poderia admitir que o Estado que outorgou a Concessão, viesse posteriormente sujeitá-la a licenciamento, por via do licenciamento da ocupação do subsolo - dada a plena validade e eficácia no Ordenamento Jurídico de:

• o n.º 3, alínea b) do art. 13 do D.L. n.º 374/89, de 25 de Outubro;

• as Bases XXXIV e XXXV anexas ao D.L. n.º 33/91, de 16 de Janeiro;

• a Cláusula 25ª, n.º 2, alínea a) do Contrato de Concessão.

XXX. Ainda nos termos da cláusula 23ª do Contrato de Concessão, foi atribuído à ora Recorrente o direito de utilizar os bens do Estado e as demais porções dos seu domínio público para a implementação do projecto de distribuição de gás natural.

XXXI. Não faz por isso qualquer sentido que a Autarquia pudesse exigir o pagamento de uma "licença-taxa" pela ocupação do subsolo, quando tal direito de utilização já havia sido atribuído à ora Recorrente pelo Estado Português.

XXXII. Se é certo que 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, e que a colocação de condutas e tubos no subsolo impossibilita utilizar o mesmo espaço para outras finalidades, por outro lado tal fica prejudicado no caso concreto dos autos, uma vez que não é toda a ocupação que legitima a imposição de taxas. A taxa pressupõe uma utilização individualizada de bens semi-públicos; uma utilização que satisfaça, além das necessidades colectivas, necessidades individuais, isto é, necessidades de satisfação activa, necessidades cuja satisfação exige a procura das coisas pelo consumidor.

XXXIII. Assim sendo, não basta a ocupação do subsolo concelhio pelos depósitos, tubagens e condutas da GDL, S.A. para legitimar a imposição de uma taxa por ocupação da via pública, sendo imperativo que tal utilização satisfaça uma necessidade individualizada daquela entidade. E, louvando-se a Recorrente na mesma a fundamentação utilizada nos doutos Acórdãos ora juntos como Docs. n.º l, n.º 2, n.º 3 e n.º 4: *"No caso concreto em apreço verifica-se, precisamente, a ausência dessa utilização individualizada de bens do domínio público. Com efeito, não se trata (...) de uma utilização para satisfação de necessidades individuais da GDP. O que se verifica é a ocupação e utilização de bens dominiais para a instalação e funcionamento do serviço público; Trata-se de bens públicos que são utilizados na sua função própria de satisfação de necessidades colectivas que é a existência de uma rede de distribuição de gás natural (independentemente da procura que ela venha a ter e sem que possa individualizar quem e em que medida poderá individualmente vir a usufruir das utilidades por ela proporcionadas*

XXXIV. As licenças em causa não eram necessárias, nem exigíveis, nunca tendo sido sequer pedidas ou emitidas (!).

XXXV. No caso em caso em concreto, o interesse e o serviço público em causa sobrepõem-se aos poderes de administração e disposição por parte do Município relativamente à porção do subsolo necessária à instalação das infra-estruturas da distribuição do gás natural e nos termos do Decreto-Lei n.º 374/89, de 25 de Outubro, que aprovou as bases gerais da concessão a título contratual, o Município ficou privado de exercer tais poderes.

XXXVI. O tributo exigido pelo Município à ora Recorrente, não só é abusivo como inconstitucional (Cfr. Acórdãos proferidos pelo Tribunal Central Administrativo em 23.01.2001, 12.03.2002, 28.05.2002 e 20.04.2004 e ainda Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 02.06.1999 a propósito de uma questão semelhante).

XXXVII. Na verdade, à ocupação do subsolo pelos depósitos, condutas e tubagens da GDL, S.A. não corresponde qualquer contraprestação directa, específica e em benefício da ora Recorrente por parte do Município, uma vez que este não procedeu ao planeamento, implantação ou conservação e tratamento do referido equipamento.

XXXVIII. Sendo certo que, como se disse, o beneficiário final é o próprio munícipe e que quem está obrigado originariamente à realização do serviço público é o Estado Português concedente.

XXXIX. Por outro lado, e conforme referido nos diversos Acórdãos proferidos pela Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, não existe qualquer utilização individualizada de bens do domínio público por parte da GDL, S.A. Ao invés, o que se verifica **é a ocupação e utilização de bens dominiais para instalação e funcionamento de um serviço público**, objecto de Contrato de Concessão celebrado com o Estado Português em 16.12.1993.

XL. E, por último, à ocupação de depósitos, tubagens e condutas da GDL, S.A. no subsolo concelhio não pode corresponder qualquer avaliação monetária.

XLI. Entende a ora Recorrente que o tributo exigido consiste antes num verdadeiro imposto, abusivamente cobrado pelo Município de Lisboa, que não possui competência para a criação de tais tributos, nos termos da alínea i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição da República Portuguesa.

XLII. Conforme os doutos Acórdãos proferidos pelo Tribunal Central Administrativo em 23.01.2001, 12.03.2002, 28.05.2002 e 20.04.2004:

"Estando o poder tributário dos municípios limitado ao estabelecimento de taxas, as liquidações efectuadas têm de se haver como ilegais".

XLIII. Deverá portanto a douta Sentença recorrida ser revogada.

2 – A recorrida Câmara Municipal de Lisboa, contra alegou nos termos que constam a fls. 383 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

I. Existe unanimidade acerca da natureza do tributo em causa ([1]), na hodierna jurisprudência ([2]) evidenciando ser a sentença recorrida a mais justa e adequada.

II. A determinação sobre a natureza dos tributos, no caso vertente não oferece dúvidas, trata-se de uma taxa, pois o carácter sinalagmático decorre do facto de existir uma correspectividade entre a prestação que é paga e a utilização do domínio municipal, consubstanciada na utilização do subsolo onde as condutas foram colocadas.

III. Verifica-se a utilização pela recorrente do domínio público na vertente do seu subsolo, consubstanciando uma utilização individualizada, pois não será possível utilizar o mesmo espaço para outras finalidades de interesse público;

IV. O subsolo encontra-se no âmbito do domínio público municipal, nos termos da alínea c) do artº 19º da Lei das Finanças Locais.

V. Ocorrido o facto tributário, a obrigação tributária surge independentemente de qualquer manifestação de vontade nesse sentido, pelo que, nem sequer a recorrente teria de pedir qualquer licença.

VI. A correspondência sinalagmática que indubitavelmente se verifica, é meramente traduzida numa equivalência jurídica, concepção que se mantém no recente Regime Geral das Taxas ([3]).

VII. Ainda assim, não é possível afirmar que inexista proporção entre a quantia liquidada e o benefício que a utilização individualizada lhe proporciona, pois, como reiteradamente explicitámos, concomitante com a satisfação do interesse público, a recorrente satisfaz os seus interesses privados.

VIII. A recorrente apresenta uma interpretação imprópria e datada, centrando a desnecessidade de correspectividade da sua parte no uso individualizado do subsolo municipal, pelo facto de ter celebrado um contrato de concessão com o Estado.

IX. As Bases da Concessão, não permitem retirar a conclusão da insusceptibilidade da prestação em causa ser taxada, pois daquelas não decorre qualquer restrição aos poderes do R.

X. O R. não invadiu as atribuições do Governo, ao ter tributado a empresa autora pela ocupação do seu domínio público municipal, improcedendo a violação da alínea b) do n.º 2 do artigo 133º do CPA.

XI. A compreensão da situação perpassa por distinguir dois planos, uma coisa é a garantia da realização do interesse público, que exige que seja permitida a utilização dos bens públicos municipais, outra coisa é a utilização ser onerada por uma taxa ([4]) por se tratar igualmente da satisfação de um interesse privado da G.D.L., S. A.

XII. A ausência de qualquer previsão legal ou contratual onde consta isenção do pagamento da taxa em causa, implica que a recorrente deva conformar a sua conduta com as normas exigíveis, no estrito cumprimento dos princípios da igualdade e imparcialidade, procedendo ao pagamento das taxas em apreço.

XIII. Os pressupostos justificativos da existência de uma taxa encontram-se preenchidos, aplicando-se a lei tributária vigente à data, pelo que a decisão recorrida é um bem fundado de facto e de direito, não merecendo reparo, devendo, em conformidade, manter-se na ordem jurídica.

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

"1. O Tribunal Constitucional pronunciou-se por diversas vezes sobre questão jurídica semelhante à suscitada no recurso (ocupação do subsolo do domínio público municipal por condutas subterrâneas de produtos petrolíferos destinados a refinação e armazenamento) no sentido da classificação como taxa do tributo cobrado pela utilização do subsolo do domínio público municipal (acórdãos n.º 365/2003, 14.07.2003; 366/2003, 14.07.2003; 354/2004, 19.05.2004; 55/2004, 19.05.2004; 396/2006, 28.06.2006 disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt).

A jurisprudência do STA tem alinhado com este entendimento (acórdãos STA - secção de Contencioso Tributário 17.11.2004 processo n.º 650/04; 17.11.2004 processo n.º 654/04; 13.04.2005 processo n.º 1339/04; 27.04.2005 processo n.º 1338/04; 9.05.2007 processos nºs 648/06, 1223/06 e 94/07; 16.01.2008 processo n.º 603/07)

2. A recorrente argumenta que a taxa liquidada não é correlativa de uma utilização individualizada do subsolo do domínio público municipal pelo sujeito passivo, na medida em que a ocupação e utilização dos bens dominiais é indispensável à instalação e funcionamento do serviço público de distribuição de gás natural, de cuja satisfação está incumbida.

Porém, «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, limitada a possibilidade de utilização desse subsolo para outras actividades de interesse público.

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.

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» (acórdão STA 13.04.2005 processo n.º 1339/04)

3. Neste contexto as normas regulamentares que constituem o suporte jurídico das liquidações das taxas (art. 22º n.º 3 als.a) e b) Tabela de Taxas, Licenças outras Receitas Municipais do município de Lisboa,) não enfermam de inconstitucionalidade orgânica por violação do princípio da legalidade fiscal na sua dimensão de reserva material de lei (art.103º n.º 2 CRP RC/0l) ou de reserva relativa de lei da Assembleia da República (art. l65º n.º 1 alínea i) CRP RC/0l)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada."

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A impugnante sucedeu, em todos os direitos e obrigações inerentes à obtenção, armazenamento e distribuição de gás combustível canalizado, à extinta GDP – Gás de Portugal, S.A.

2. A concessão da rede de distribuição regional de gás natural de Lisboa foi atribuída à GDP – Gás de Portugal, com dispensa de concurso público, por força do dispositivo no n.º artº 4, do Decreto-Lei n.º 33/91, de 16 de Janeiro, diploma que aprova as respectivas bases de concessão.

3. Em 6 de Janeiro de 2001, a impugnada emitiu 36 avisos de pagamento intitulados "taxa publicidade e via pública", referentes ao ano de 2002, relativos à aplicação de "taxa unitária" sobre tubos/cabos de diâmetro até 20 cm, no montante total de Euros 1189.269,85 € (cf. docs. a fls. 22-57, dos autos).

4. Os tubos referidos no ponto são tubagens de transporte de gás e foram colocados no subsolo do município de Lisboa.

5. As liquidações em causa nos autos destinam-se à cobrança de tributo relativo à ocupação do espaço público do município de Lisboa pelas tubagens referidas nos pontos anteriores (cf. Aviso a fls. 22-57, dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

6- A respeito da única questão que vem controvertida no presente recurso [A qualificação como taxa do tributo cobrado pela utilização do subsolo do domínio público municipal] consolidou-se neste Supremo Tribunal jurisprudência uniforme e sucessivamente reiterada, à qual também se adere (cfr, entre outros, acórdãos de 17-11-04, 13-04-05, 16-01-08, 07-05-08 e 09-10-08, nos processos n.ºs 650/04, 1339/04, 603/07, 1034/07 e 500/08).

Como assim, por se concordar com a douta fundamentação no mesmo aduzida, limitar-nos-emos a acompanhar o que foi dito no último dos arestos citados, em que as partes são as mesmas, tendo em conta uma interpretação e aplicação uniforme do direito (artigo 8.º, n.º 3 do CC).

Escreveu-se no acórdão de 09/10/08 (processo n.º 500/08):

"A questão dos autos - a da natureza do tributo cobrado pela utilização do subsolo do domínio público municipal - pode, hoje, considerar-se esgotada a nível jurisprudencial.

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 beneficio) 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 nº.s 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.

Assim, há que determinar se a ocupação do subsolo pela opoente, nos preditos termos, consubstancia, ou não, uma utilização individualizada deste e no próprio interesse da impugnante. Ora, a resposta só pode ser afirmativa, uma vez que, mantendo a recorrente "essa utilização, não será possível utilizar o mesmo espaço para outras finalidades, ficando, assim, limitada a possibilidade de utilização desse subsolo para outras actividades de interesse público".

"O facto de a [opoente] 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". Cfr. o acórdão do STA de 13 de Abril de 2005, recurso n.º 01339/04.

Cfr., ainda, os acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 365/2003 e 366/2003, de 14 de Julho de 2003, 354/2004 e 355/2004, de 19 de Maio de 2004, e 396/2006 de 28 de Junho de 2006, e do STA de 17 de Novembro de 2004 - recursos n.º 650/04 e 654/04, de 13 de Abril de 2005 - recurso n.º 1339/04, de 27 de Abril de 2005 - recurso n.º 1338/04, de 9 de Maio de 2007 - recursos n.º 648/06, 1223/06 e 94/07.

É, assim, de concluir, como o Ministério Público, que, "neste contexto, as normas regulamentares que constituem suporte jurídico das liquidações das taxas, de cujo incumprimento da obrigação de pagamento resultaram as dívidas exequendas (artigo 16.º, n.º 16, alíneas a) e b), da Tabela de Taxas, Licenças e outras Receitas Municipais do Município de Lisboa) não enfermam de inconstitucionalidade orgânica por violação do princípio da legalidade fiscal na sua dimensão de reserva material de lei (artigo 103.º, n.º 2, da Constituição - revisão de 2001) ou de reserva relativa de lei da Assembleia da República (artigo 165.º, n.º 1, alínea 1), da Constituição - revisão de 2001)"."

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.
Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino.*

([1]) Devidos por concessão de licenças de ocupação da via pública por motivo de obras e por ocupação ou utilização do subsolo do domínio municipal.
([2]) Acórdãos nºs 648/06 do SIA, 1223/06 e 94/07 (estes últimos de 9 de Maio de 2007) e ainda o Acórdão do TCA Sul, proferido no processo n.º 1859/07 em 26 de Junho de 2007, a que acrescem os Acórdãos do TC n.º s 365/2003 e 354/2004.
([3]) Aprovado pela Lei 53-E/06 de 29 de Dezembro, que entrou em vigor já em 1 de Janeiro de 2007.
([4]) O uso privativo do domínio público exige naturalmente o correspondente pagamento de taxas.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Impugnação judicial. Reclamação graciosa. Indeferimento tácito. Tempestividade.

Sumário:

I — O prazo de apresentação da impugnação judicial, de acordo com o n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, é de 90 dias, a partir, designadamente, do termo do prazo para pagamento voluntário da prestação tributária [alínea a)], ou da formação da presunção de indeferimento tácito [alínea d)].
II — Para efeito de impugnação judicial, ocorre a presunção de indeferimento tácito de reclamação graciosa seis meses após a apresentação desta, sem que nela tenha sido proferida decisão do órgão competente – nos termos das disposições combinadas dos artigos 106.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e 57.º, n.ºs 1 e 5, da Lei Geral Tributária.
III — É tempestiva a impugnação judicial deduzida, antes do prazo (de seis meses) de formação da presunção de indeferimento tácito da respectiva reclamação graciosa, dentro dos 90 dias do termo do prazo para pagamento voluntário da prestação tributária.

Processo n.º: 768-08/30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: António Manuel Batista da Graça.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, que, na impugnação judicial deduzida por António Manuel Baptista da Graça, «julga a presente impugnação procedente».

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

I. O ora impugnante deduziu em 15 de Fevereiro de 2006, reclamação graciosa da liquidação de imposto sucessório apurado no respectivo processo n.º 1485, instaurado no Serviço de Finanças de Lisboa 8, por óbito de José Manuel da Graça ocorrido em 20 de Maio de 1995, que lhe foi notificada em 7 de Fevereiro de 2006.

II. Em 31 de Julho de 2006, vem impugnar judicialmente a liquidação com fundamento na presunção de indeferimento tácito da reclamação.

III. De acordo com os artºs 106º do CPPT e 57º n.º 1 da LGT apenas em 16 de Agosto de 2006 se poderia presumir o indeferimento tácito da reclamação para efeito de impugnação judicial, caso ainda a mesma, não tivesse sido objecto de decisão por parte da Administração Fiscal, o que não aconteceu de todo.

IV. Determinando o n.º 3 do artº 111º do CPPT a apensação da reclamação graciosa à impugnação judicial no estado em que se encontre, jamais poderia vir a ser ainda proferida naquela decisão expressa, e, jamais se poderia vir a formar o indeferimento tácito, contrariamente ao que é defendido na douta sentença.

V. Ao deduzir reclamação graciosa contra o acto de liquidação o prazo para impugnar judicialmente conta-se a partir da data do indeferimento da reclamação ou da presunção do indeferimento tácito.

VI. Deste modo, "...foi a impugnação judicial interposta em momento em que o acto jurídico a impugnar não tinha ainda ocorrido (adoptando prisma de análise processual distinto, não existe interesse processual)" (...) "Assim, 4/5 não tendo decorrido o prazo constante do artº. 57º da LGT, que consubstancia condição *sine qua non* da propositura da presente impugnação judicial, não se tendo, portanto, formado qualquer acto tácito, o que constitui uma condição de procedibilidade da mesma, tem necessariamente a presente impugnação, não tendo sido oportunamente rejeitada, que improceder." Cf. o Acórdão de 06 de Novembro de 2007 do TCAS Proc. 02024/07.

VII. Não deveria o Tribunal Tributário ter decidido a procedência da presente impugnação. Com esta decisão interpretou incorrectamente os preceitos legais aplicáveis e/ou não teve em conta o estabelecido nos artºs 102º n.º 1 alínea d), 106º e 111º n.º 3 do CPPT e 57º da LGT.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão recorrida ser revogada e substituída por acórdão que declare a impugnação improcedente.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Defende que a recorrente que, ao deduzir reclamação graciosa contra o acto de liquidação, o prazo para impugnar judicialmente se conta a partir da data de indeferimento da reclamação ou da presunção do indeferimento tácito.

Deste modo alega que, não tendo ocorrido o prazo constante do artº 57º da Lei Geral Tributária e não se tendo formado qualquer acto tácito, não foi observado o prazo legal para impugnar, pelo que a impugnação terá que improceder.

A nosso ver carece de razão.

Vejamos.

O artº 102, n.º 1, alínea d) do CPPT fixa o prazo de impugnação de indeferimentos tácitos e estabelece que a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir da formação da presunção de indeferimento tácito.

Por outro lado decorre do art. 106º da Lei Geral Tributária que a formação da presunção de indeferimento tácito ocorre com o termo do prazo para a decisão.

E resulta do artº 57º, n.º 1 da Lei Geral Tributária que o prazo para conclusão do procedimento tributário é de seis meses.

No caso subjudice mostra o probatório que a recorrida deduziu reclamação graciosa em 15.02.2006, pelo que a formação da presunção de indeferimento tácito ocorreu em 16.08.2006.

Por sua vez, e quanto ao prazo de dedução da impugnação dispõe o artº 102º, n.º 1, alínea a) do CPPT 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.

Sendo que de acordo com o artº 84º do CPPT o pagamento voluntário de dívidas de impostos e demais prestações tributárias deverá ser efectuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias.

Ora, para efeitos de pagamento voluntário de dívidas de sucessões e doações releva o disposto no artº 122º do CIMSISSD.

Assim, nos termos daquele normativo, não sendo paga qualquer das prestações, ou a totalidade do imposto, no prazo do vencimento, começarão a correr imediatamente juros de mora, pelo que é em relação àquele (prazo de vencimento), que se começa a contar o prazo para deduzir impugnação - cf. neste sentido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30.01.2002, recurso 25992, in www.dgsi.pt.

No caso subjudice esse prazo terminava em 30.06.2006 - vide fls. 95 dos autos apensos - sendo que a impugnação foi deduzida em 31.07.2006, ou seja antes da formação da presunção de indeferimento tácito, mas também antes do terminus do prazo a que alude o artº 102º, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

É certo que não se desconhece a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo no sentido de que, optando o contribuinte por deduzir reclamação graciosa contra o acto tributário de liquidação, o prazo para impugnar judicialmente deixa de contar-se a partir da data limite para pagamento voluntário, relevando, antes, a data de indeferimento da reclamação, ou da presunção de tal indeferimento. (Acórdão de 01.10.2003, recurso 893/03, in www.dgsi.pt.

Porém a situação tratada naquele aresto era diversa da dos presentes autos, já que ali o contribuinte, tendo reclamado graciosamente, quando ainda se não havia esgotado o prazo para a Administração se pronunciar, deixou decorrer mais de 90 dias sobre o termo do prazo para pagamento voluntário, para deduzir impugnação.

Não é essa a hipótese dos autos pois que, como se viu, a impugnação foi deduzida antes do terminus do prazo a que alude o artº 102º, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

A impugnação há-de ter-se assim por tempestiva, à luz do princípio do aproveitamento dos actos processuais, pelo que o recurso não merece provimento, devendo ser confirmado o julgado recorrido.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a única questão que aqui se coloca é a de saber se a presente impugnação judicial é tempestiva, ou não.

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

1. Por óbito de José Manuel da Graça, ocorrido em 20.05.1995, conforme de óbito com cópia a fls. 13 do PAT apenso aos autos, foi instaurado no Serviço de Finanças de Lisboa 8, sob o n.º 1485, o Processo de Liquidação de Imposto sobre as Sucessões e Doações, com base no Termo de Declaração lavrado a 05.06.1995, tende sido lavrado em 20.06.1996 o Termo de Apresentação da Relação de Bens - cfr. fls. 10 a 12 e 17 a 22 do PAT.

2. Por referência à transmissão ocorrida pelo óbito referido em 1., em 23.06.2004 foi efectuada a liquidação do Imposto sobre as Sucessões e Doações, no valor de € 235.607,59 - cfr. cópia da liquidação, do ofício de notificação e respectivo aviso de recepção, junta a fls. 59 a 61 do PAT.

3. O ora impugnante foi notificado em 07.02.2006, pelo ofício n.º 1483, de 31.01.2006, da referida liquidação, com um valor a pagar de € 78.535,87 referente à sua quota parte - cfr. fls. 78 e 79 do PAT.

4. Em 15.02.2006, o ora impugnante apresentou reclamação graciosa do acto tributário ora impugnado, conforme carimbo aposto a fls. 7 dos presentes autos, tendo em 31.07.2006, conforme carimbo aposto a fls. 3, deduzido a presente impugnação.

5. Conforme informação a fls. 94 e 95 do PAT, prestada em 19.10.2006 pelo Serviço de Finanças de Lisboa 8, a reclamação graciosa referida no ponto antecedente encontrava-se, à data, pendente de decisão.

2.2 Dispõe o artigo 120.º do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISSD) que «*O imposto sobre as sucessões e doações será pago em prestações, vencendo-se a primeira no mês seguinte àquele em que tiver terminado o prazo referido no § 2.º do art.º 87.º e, cada uma das restantes, seis meses depois do vencimento da anterior (...)*». Por sua vez, dispõe o § 2.º do art.º 87.º do referido Código que «*Se os contribuintes não quiserem requerer avaliação, poderão eles próprios, ou as pessoas notificadas em sua vez, declarar por termo no processo, dentro do mesmo prazo de oito dias, que preferem pagar o imposto de pronto, pedir o seu pagamento em maior número de prestações do que as indicadas na parte inicial do § 1.º do art.º 120.º ou ainda requerer a dação em cumprimento nos termos do art.º 129.º-A*». E o artigo 122.º do mesmo Código estabelece que «*Não sendo paga qualquer das prestações, ou a totalidade do imposto, no prazo do vencimento, começarão a correr imediatamente juros de mora». «Passados sessenta dias sem que a prestação em dívida ou o imposto tenham sido pagos, haverá lugar a procedimento executivo, o qual abrangerá todas as demais prestações, que para o efeito se considerarão logo vencidas*».

E, de acordo com o n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a impugnação judicial será apresentada no prazo de 90 dias a partir, designadamente, do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte [alínea *a*)]; ou da formação da presunção de indeferimento tácito [alínea *d*)].

A reclamação graciosa presume-se indeferida para efeito de impugnação judicial após o termo do prazo legal de decisão do órgão competente, nos termos do artigo 106.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

É de seis meses o prazo geral de decisão do órgão competente para conclusão do procedimento tributário –, prazo findo o qual se opera a presunção de indeferimento tácito, nos termos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária.

Cf. também Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 4.ª edição, 2003, em anotação 2. ao artigo 106.º.

Por outro lado, o artigo 279.º do Código Civil, sob a epígrafe "Cômputo do termo", preceitua que na contagem de qualquer prazo não se inclui o dia, nem a hora, se o prazo for de horas, em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr [alínea *b*)]. E o prazo fixado em semanas, meses ou anos, a contar de certa data, termina às 24 horas do dia que corresponda, dentro da última semana, mês ou ano, a essa data [alínea *c*)]. Assim, um prazo de meses só pode ser contado em meses, e nunca em dias. Então, o prazo previsto no n.º 5 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária terminará seis meses após –, às 24 horas do dia correspondente ao mês inicial do prazo.

Quando a impugnação judicial é deduzida antes que se tenha cumprido o termo do prazo legal de decisão da reclamação graciosa pelo órgão competente (previamente à formação da presunção de indeferimento para efeito de impugnação judicial), mas depois de passados 90 dias sobre o termo do prazo de pagamento voluntário da liquidação, é de real extemporaneidade que se trata, e não de mera prematuridade da impugnação judicial. Cf., a este respeito, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 1-10-2003, proferido no recurso n.º 893/03, onde, para o caso aí tratado, se expende do seguinte modo: «por um lado, já se consumira o prazo para impugnar a liquidação, se não tivesse havido reclamação, contado a partir do termo da data para pagamento do imposto liquidado; por outro

lado, a Administração ainda não se pronunciara, nem terminara o tempo em que devia fazê-lo, e só essa pronúncia, quando negativa, abriria novo prazo impugnatório».

Diversamente, porém, quando – muito embora não formada ainda, para efeito de impugnação, a presunção de indeferimento da reclamação graciosa –, a impugnação judicial tenha sido deduzida dentro do prazo de 90 dias após o termo do prazo para pagamento voluntário da liquidação, evidentemente que é tempestiva a impugnação judicial da liquidação tributária.

2.3 No caso *sub judicio*, o impugnante, ora recorrido, «foi notificado em 07.02.2006, pelo ofício n.º 1483, de 31.01.2006, da referida liquidação, com um valor a pagar de € 78.535,87 referente à sua quota parte»; «apresentou reclamação graciosa do acto tributário ora impugnado (…), tendo em 31.07.2006 (…) deduzido a presente impugnação»; e «a reclamação graciosa referida no ponto antecedente encontrava-se, à data, pendente de decisão» – conforme tudo se acha assente no probatório da sentença recorrida.

A sentença recorrida considera que «é certo que a presente impugnação deu entrada antes de se ter iniciado o prazo de impugnação»; «contudo, verifica-se que entretanto se formou o indeferimento tácito da citada reclamação, pelo que deve a presente impugnação ser considerada tempestiva e, com objecto, em função dos princípios do aproveitamento dos actos processuais, da verdade material e da justiça».

Aparentemente, segundo a recorrente Fazenda Pública – conclusão II – está impugnado o acto tácito de indeferimento da reclamação, pelo que, a ser assim, a situação seria de falta de objecto para a impugnação judicial. Todavia, tal acto de indeferimento tácito constitui pura ficção jurídica tendente à possibilidade de obtenção de tutela judicial pelo contribuinte.

E o que é certo, no entanto, é que se prova, com toda a segurança, que «o prazo de pagamento voluntário [da liquidação em causa] terminou em 30.06.2006»; e que a presente impugnação judicial deu entrada no Tribunal Tributário de 1.ª Instância no dia 31-7-2006 – cf. a informação oficial de fls. 94 e 95 do processo administrativo apenso, e o carimbo aposto na petição inicial destes autos.

Portanto (e nem isso está em questão), o impugnante, ora recorrido, apresentou a impugnação judicial da liquidação em causa em 31-7-2006 – dentro do prazo de 90 dias, previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a partir do termo do prazo para pagamento voluntário (30-6-2006).

Como assim, e em resposta ao *thema decidendum*, estamos a dizer que, por ter sido apresentada dentro do prazo legal, é tempestiva a presente impugnação judicial – pelo que, muito embora com a presente fundamentação, a sentença recorrida, na parte em que vem impugnada, deve ser mantida por ter laborado neste pendor.

E, então, havemos de convir, em súmula, que o *prazo de apresentação da impugnação judicial*, de acordo com o n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, é de 90 dias, a partir, designadamente, do termo do prazo para pagamento voluntário da prestação tributária [alínea *a*)], ou da formação da presunção de indeferimento tácito [alínea *d*)].

Para efeito de impugnação judicial, ocorre a *presunção de indeferimento tácito* de reclamação graciosa *seis meses* após a apresentação desta, sem que nela tenha sido proferida decisão do órgão competente – nos termos das disposições combinadas dos artigos 106.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e 57.º, n.ºs 1 e 5, da Lei Geral Tributária.

É *tempestiva a impugnação judicial* deduzida, antes do prazo (de seis meses) de formação da presunção de indeferimento tácito da respectiva reclamação graciosa, dentro dos 90 dias do termo do prazo para pagamento voluntário da prestação tributária.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida na parte impugnada.

Custas pela recorrente Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em um oitavo.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 10 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Reversão da execução fiscal. Gerente de sociedade. Exercício da gerência. Presunções legais. Presunções judiciais.

Sumário:

I — A responsabilidade subsidiária de gerentes de sociedades, prevista no artigo 13.º do CPT, depende do exercício de facto da gerência.
II — São presunções legais as que estão previstas na própria lei e presunções judiciais as que se fundam em regras práticas da experiência.
III — Não há uma presunção legal que imponha a conclusão de que quem tem a qualidade de gerente de direito exerceu a gerência de facto.
IV — No entanto, o facto de não existir uma presunção legal sobre esta matéria, não tem como corolário que o Tribunal com poderes para fixar a matéria de facto, no exercício dos seus poderes de cognição nessa área, não possa utilizar as presunções judiciais que entender, com base nas regras da experiência comum.

Processo n.º 861/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: António Paulo Pereira Fontes.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – ANTÓNIO PAULO PEREIRA FONTES deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu oposição a uma execução fiscal com o n.º 3441200001005944, que contra ele reverteu na qualidade de responsável subsidiário da empresa ELIFONTES – PRODUTOS DE CORTIÇA, LDA.

O Oponente invocou como fundamentos da oposição a falta de fundamentação do despacho de reversão e não ter exercido a gerência de facto da empresa referida.

Aquele Tribunal veio a julgar a oposição procedente por entender que não se demonstrou que o Oponente tivesse exercido de facto a gerência.

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

A. A Ilustre Julgadora, deu como procedente o pedido formulado na oposição e declarou extinta a execução revertida, não se fundando nos argumentos estritamente aduzidos pelo requerente, mas pelo facto de a Administração Fiscal não ter demonstrado que aquele havia exercido a gerência efectiva.

B. Não obstante evidenciar que bastaria estar investido nas funções de gerência ou administração para se pressupor que com tal indigitação resultava o dever de zelar pela saúde financeira da empresa e pagar aos credores, tendo o incumprimento desse dever uma presunção de culpa, o que é certo é que abriu um parêntesis para prefigurar uma gerência de facto que não pode ser presumida porque a lei a não prevê.

C. Começando por dar a impressão, quando diz que a culpa relevante para a imputação da responsabilidade subsidiária, é a que deriva da diligência exigível a um gerente no sentido de cuidar do património da empresa para que esta se mantenha viva, progrida e cumpra com os seus credores, e a não satisfação desse desiderato leva a concluir pela sua omissão aos deveres a que se tinha proposto aquando da sua indigitação, tal faz pressupor que a única presunção que vê no art. 13º, aqui aplicável, é a presunção de culpa.

D. Com efeito, a leitura que se pode fazer do texto desse preceito não parece ser outra, e se a aplicação prática da lei veio a permitir, por uma questão de facilidade probatória, a alegação vulgarizada e recorrente do "não exercício da gerência de facto", deve-se à circunstância evidente de que, demonstrado o afastamento desta, automaticamente, estaria afastada a culpa como corolário da causalidade adequada ou a conexão entre o comportamento e o resultado.

E. A presunção de gerência efectiva e a culpa que lhe é inerente resultam directamente da lei e são indissociáveis entre si. Para que possa vingar a reversão, a segunda não pode existir sem a primeira, por seu lado, também não vingará a reversão se aquela existir mas esta última vier a ser afastada.

F. A presunção, com o devido respeito, é só uma, a legal, derivada da simples designação estatutária, dela deriva o pressuposto de a exercer efectivamente e de uma forma censurável se os deveres para com os credores não estão cumpridos.

G. Nenhum acréscimo de dificuldade probatória lhe está adicionado, como aliás a profusão de jurisprudência o tem atestado. A prova que pode ser convocada para afastar a presunção de culpa, eclipsa logo esta, "in limine", se afirmar que nem exerceu a gerência de facto, daí a tendência estes conceitos andarem a par.

H. Mas, mesmo que, por hipótese, se dê como assente que o art. 13º do CPPT contenha na sua previsão a necessidade da prova da gerência de facto para se avançar para a reversão, e se admita pacificamente que a presunção já exista em relação à culpa, não se almeja a diferença, adjectiva ou substantiva, que possa ter ditado, em relação a esta, para o legislador, uma situação de favor que a inversão do ónus de prova constitui. Por outro lado transferir um ónus para a Adm. Fiscal, de uma

prova prévia da gerência de facto, esquecendo que tem de lidar com centenas de milhares de empresas, em que a reversão se opera muitos anos volvidos, depois da excussão integral dos bens nas diversas formas em que se pode operar (veja-se o tempo que levam as falências), seria como remeter este instituto para uma espécie de "res nullius".

1. A decisão sob recurso, sempre com o máximo respeito, apesar de fazer crer que acreditava nas virtudes e convicções firmadas acerca desta matéria na doutrina e na jurisprudência ao longo de anos, diz aderir ao que se postula num recente acórdão sem sequer estabelecer a similitude das situações, nem justificar o porquê da sua eleição, retirando apenas, como factor determinante, a ideia força do que não existe a presunção da gerência de facto e daí que competisse à Administração fazer a prova dela.

J. Ressalta claramente a impressão de que, por um lado, se abdicou da sua independência jurisprudencial, e da sua única filiação à lei como estabelece o art. 203º da CRP; por outro lado não teve na devida consideração os comandos que emanam do princípio do inquisitório e da verdade material consagrados no art. 99º da LGT.

K. Muito embora tivesse havido algum esboço legislativo no sentido de instituir neste ramo do direito administrativo o regime de força obrigatória geral ou da uniformização de jurisprudência, vinculando as decisões dos tribunais inferiores, o que é certo é que tal não foi plasmado no actual CPPT, assim a jurisprudência produzida nos recursos de oposição de acórdãos na área administrativa e fiscal apenas têm como missão a igualdade de tratamento dos litigantes e, quando muito, um efeito persuasivo de aderência às posições aí firmadas.

L. Mesmo que, por hipótese, as diligências sobre uma prévia comprovação da gerência de facto fossem exigíveis, porque se não está em presença de um puro processo de partes, atentos os bens públicos em jogo, impunha-se alguma iniciativa instrutória por parte do julgador e não se quedar pela sua inércia probatória daquelas.

M. Ter-se-ão portanto violado, entre outros, o art. 13º do CPT, o art. 99º da LGT e 203º da CRP.

Nos termos vindos de expor e nos que V^{a} s. Exas, sempre mui doutamente, poderão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, substituir a decisão por outra que julgue a oposição de todo improcedente, como se nos afigura estar mais consentâneo com o Direito e a Justiça.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

O julgado deve ser confirmado por nele se ter feito boa interpretação e aplicação da lei.

Uma vez que o gerente revertido alega que não exerceu a gerência de facto e Mma. Juíza a quo *deu como não provada adita gerência de facto, na sentença recorrida fez-se boa interpretação, na linha da jurisprudência deste STA.*

Este entendimento está plasmado no Acórdão do STA de 28-2-07, do Pleno da Secção do C.T., no processo n.º 1132/09.

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) A execução fiscal n.º 3441200001005944, foi instaurada no Serviço de Finanças da Feira – 2, contra a sociedade ELIFONTES Produtos de Cortiça, Lda., por dívidas de IRC, IVA, juros compensatórios e remuneração de perito independente;

B) Em 2005.02.02, o Chefe de Finanças proferiu projecto de despacho do qual se extracta:

a. Face à inexistência de bens penhoráveis do devedor principal (...) a execução reverterá contra os administradores ou gerentes António Paulo Pereira Fontes (...) gerente entre 1997.03.06 e 1998.04.03, (...) que exerceu de facto funções de administração ou gerência, no período em que se verificaram os factos tributários e/ou no prazo de cobrança voluntária das contribuições, como responsável subsidiário, tendo em consideração o disposto no artigo 13º CPT; assim, atendendo ao princípio da participação dos interessados na formação das decisões que lhes digam respeito (...), notifique os administradores ou gerentes acima identificados para, no prazo de 10 dias, virem ao processo, querendo, dizer por escrito o que entenderem por conveniente quanto ao presente projecto de decisão;

C) O Oponente foi notificado em 2005.02.03;

D) E, em 2005.02.24, o Chefe de Finanças proferiu despacho convertendo em definitivo o projecto de despacho e ordenou a citação dos responsáveis subsidiários;

E) O Oponente foi citado por carta registada enviada no dia 2005.02.25;

F) Em 2005.03.30, a oposição deu entrada no Serviço de Finanças da Feira;

Na sentença indicam-se ainda os seguintes «***Factos não provados***»:

A administração ou gerência efectiva por parte do revertido da empresa de ELIFONTES – Produtos de Cortiça, Lda., por não ter sido apresentada prova pela Administração Fiscal desta circunstância apenas afirmada, sem mais no despacho de reversão.

Dos demais factos constantes da oposição nenhuns outros têm interesse para a boa decisão da causa.

3 – O Oponente invocou dois fundamentos de oposição à execução fiscal:

– não ter exercido a gerência de facto;

– o despacho de reversão não está fundamentado.

Na sentença recorrida apreciou-se apenas aquele primeiro fundamento, tendo-se concluído que ele se verificou, o que justificou a procedência da oposição.

A Meritíssima Juíza fundamentou a sua decisão sobre a falta de prova da gerência de facto, num acórdão do Pleno deste Supremo Tribunal Administrativo ([1]) que, na sua leitura, terá definido a orientação de «***provada a gerência de direito não se presume a gerência de facto***».

No presente recurso jurisdicional, a Fazenda Pública defende, em primeira linha, que, pelo facto de o Oponente estar investido de direito nas funções de gerência, é de presumir a gerência efectiva e a sua culpa, resultando da lei essas presunções, censurando a adesão à jurisprudência do referido acórdão.

4 – Desde logo, quanto à questão da adesão que no acórdão recorrido se pretendeu fazer à referida jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, a Fazenda Pública não tem qualquer razão.

O Tribunal é livre na aplicação do direito (art. 664.º do CPC) e, por isso, pode aderir às correntes jurisprudenciais ou doutrinais que entender, desde que com elas concorde. E, decerto, em relação à jurisprudência do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, como órgão máximo da definição jurisprudencial do direito tributário, sempre será normal e compreensível que, apesar de a jurisprudência não ser obrigatória, os Tribunais inferiores a sigam, sendo precisamente por essa razão que se prevêem recursos com a finalidade de uniformização de jurisprudência.

5 – No entanto, a interpretação do acórdão referido que foi feita na sentença recorrida não é correcta.

Está em causa a responsabilidade subsidiária do Oponente por ter sido gerente da sociedade devedora originária, nos anos de 1997 e 1998.

Assim, a responsabilidade subsidiária do Oponente tem de ser apreciada à face do regime que então vigorava, previsto no art. 13.º, n.º 1, do CPT, de harmonia com a regra que se extrai do n.º 2 do art. 12.º do CC de que aos efeitos de factos aplica-se a lei vigente no momento em que eles ocorreram.

O n.º 1 do art. 13.º do CPT estabelece o seguinte:

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

Como se conclui da inclusão nesta disposição das expressões «***exerçam***, ainda que somente de facto, ***funções***» e «*período* ***de exercício*** *do seu cargo*», não basta para responsabilização das pessoas aí indicadas a mera titularidade de um cargo, sendo indispensável que tenham sido ***exercidas*** as respectivas funções, ponto este que é pacífico, a nível da jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo.

Ao contrário do que se pressupõe na sentença recorrida, no aresto referido não se afirma que não se pode presumir o exercício da gerência de facto a partir da prova de que o revertido tinha a qualidade de gerente, dizendo-se apenas, em suma, que ***não há uma disposição legal*** que estabeleça que a titularidade da qualidade de gerente faz presumir o exercício efectivo do respectivo cargo.

Na verdade, há ***presunções legais*** e ***presunções judiciais*** (arts. 350.º e 351.º do CC).

As ***presunções legais*** são as que estão previstas na própria lei.

As ***presunções judiciais***, também denominadas ***naturais*** ou ***de facto***, ***simples*** ou de ***experiência*** são «*as que se fundam nas regras práticas da experiência, nos ensinamentos hauridos através da observação (empírica) dos factos*». ([2])

O que se entendeu no acórdão referido, sobre esta matéria, é que não há uma ***presunção legal*** que imponha a conclusão de que quem tem a qualidade de gerente de direito exerceu a gerência de facto. E, de facto, não há qualquer ***norma legal*** que estabeleça uma ***presunção legal*** relativa ao exercício da gerência de facto, designadamente que ela se presume a partir da gerência de direito.

No entanto, o facto de não existir uma ***presunção legal*** sobre esta matéria, não tem como corolário que o Tribunal com poderes para fixar a matéria de facto, no exercício dos seus poderes de cognição nessa área, não possa utilizar as presunções ***judiciais*** que entender, com base nas regras da experiência comum.

E, eventualmente, com base na prova de que o revertido tinha a qualidade de gerente de direito e demais circunstâncias do caso, nomeadamente as posições assumidas no processo e provas produzidas ou não pelo revertido e pela Fazenda Pública, o Tribunal que julga a matéria de facto pode concluir que um gerente de direito exerceu a gerência de facto, se entender que, nas circunstâncias do caso, há uma probabilidade forte («certeza jurídica») de esse exercício da gerência ter ocorrido e não haver razões para duvidar que ele tenha acontecido. ([3])

Mas, se o Tribunal chegar a esta conclusão, será com base num ***juízo de facto***, baseado nas regras da experiência comum e não em qualquer norma legal. Isto é, se o Tribunal fizer tal juízo, será com base numa ***presunção judicial*** e não com base numa ***presunção legal***.

Assim, é de concluir que no acórdão recorrido há um erro de direito ao partir-se do pressuposto de que com a mera prova da titularidade da qualidade de gerente que o Oponente tinha não se pode presumir a gerência de facto, pois é possível efectuar tal presunção se o Tribunal, à face das regras da experiência, entender que há a tal forte probabilidade de esse exercício da gerência de facto ter ocorrido.

Para além disso, na ponderação da adequação ou não de uma tal presunção em cada caso concreto, nunca há, num processo judicial, apenas a ter em conta o facto de o gerente ter essa qualidade de direito, pois há necessariamente outros elementos que, abstractamente, podem influir esse juízo de facto, como, por exemplo, o que as partes alegaram ou não no processo e a prova que apresentaram ou deixaram de apresentar.

6 – A Recorrente Fazenda Pública defende ainda que se impunha ao Tribunal alguma iniciativa instrutória, considerando violado o princípio do inquisitório enunciado no art. 99.º da LGT, em que se estabelece que «*o tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer*».

É insólito o facto de a Fazenda Pública, que não requereu a realização de qualquer diligência probatória nem alegou qualquer facto material praticado pelo Oponente que consubstancie exercício de facto da gerência, venha censurar ao Tribunal não ter feito diligências, para mais sem indicar qual ou quais as diligências cuja realização não requereu que entende que poderiam e deveriam ter sido efectuadas por iniciativa do Tribunal.

De qualquer modo, a questão de saber se há ou não diligências úteis para averiguação dos factos que são objecto do processo é uma actividade que se insere no âmbito da fixação da matéria de facto e, por isso, está fora dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo que se restringem a matéria de direito (art. 12.º, n.º 5, do ETAF de 2002).

Por isso, não se pode considerar demonstrada violação do princípio do inquisitório.

7 – De harmonia com o referido no ponto 5, a sentença recorrida terá de ser revogada e apreciada a situação processual tendo como pressuposto que não é legalmente inviável presumir, com base num juízo de facto, que o Oponente exerceu efectivamente a gerência.

Saber se esse juízo deve ou não ser formulado, no circunstancialismo concreto dos autos, é questão que caberá ao Tribunal *a quo* decidir, no âmbito dos seus poderes para fixação da matéria de facto.

Termos em que acordam em

– revogar a sentença recorrida;

– conceder provimento ao recurso quanto à questão referida no ponto 5, com a fundamentação aí indicada;

– ordenar a baixa do processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, a fim de proferir nova decisão que não tenha como pressuposto a inviabilidade legal de presumir o exercício da gerência de facto.

Sem custas, por Oponente não ter contra-alegado [art. 2.º, n.º 1, alínea g), do CCJ].

Lisboa, 10 de Dezembro de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau — Pimenta do Vale.*

([1]) De 28-2-2007, processo n.º 1131/06.

([2]) ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA, e SAMPAIO E NORA, *Manual de Processo Civil*, 1.ª edição, página 486.

Em sentido idêntico, MANUEL DE ANDRADE, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, páginas 215-216, e PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, volume I, 2.ª edição, página 289.

([3]) Sobre esta «certeza» a que conduz a prova, pode ver-se MANUEL DE ANDRADE, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, páginas 191-192.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2008.

Assunto:

IRC. Determinação do lucro tributável. Regime geral. Regime simplificado. Prazo.

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.

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 CIRC].

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 CIRC, findo o qual caduca, excepto se o sujeito passivo manifestar a intenção de renovar a opção pela forma adequada.

Processo n.º: 874/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Francisco Futuro – Sociedade de Construções, Lda.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que julgou procedente a impugnação judicial que Francisco Futuro – Sociedade de Construções, Lda., com sede em Amarante, deduziu contra a liquidação adicional de IRC relativa ao ano de 2002, dela interpôs recurso para o TCAN, formulando as seguintes conclusões:

A- Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a impugnação à execução por dívida de IRC, relativa ao ano de 2002, no montante total de € 4.142,12, determinando a anulação da liquidação impugnada.

B- Com a ressalva do devido respeito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim doutamente decidido, porquanto considera que a douta sentença enferma de erro de julgamento, por violação do disposto no art.º 53.º do CIRC.

C- Uma vez que não tendo exercido a impugnante a faculdade de optar pelo regime geral, cfr. alínea b) do n.º 7 do citado artigo, no exercício de 2002, ficaria obrigatoriamente enquadrada no regime simplificado face ao volume de proveitos anualizado de 2001.

D- Neste sentido, os Acórdãos n.º 01570/04, 2.ª Secção CT de 13.01.2005 do TAF Norte e n.º 0201012/07 CT de 27.11.2007 do TAF Sul.

E- Assim, a douta sentença padece de erro de julgamento, por ter violado o disposto no art.º 53.º, n.º 7, alínea b).

F- Face ao exposto, deve ser de manter na ordem jurídica a liquidação efectuada pela Administração Tributária, revogando-se a douta sentença que a anulou e considerar a impugnação totalmente improcedente.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Tendo o TCAN, por despacho da Exma. Relatora de 11/9/2008, decidido declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso e competente, para o efeito, a Secção de Contencioso Tributário do STA, aqui foram remetidos os autos.

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 matéria de facto:

1.º- Na declaração do início de actividade, apresentada em 27 de Setembro de 2001, a ora impugnante declarou no campo 19 que optava pelo regime geral de determinação do lucro tributável (cf. fls. 7 e 8 do PA);

2.º- A AF elaborou a seguinte informação: «*1.- A impugnante entregou no Serviço de Finanças de Amarante declaração de início de actividade em 27-09-2001, tendo no quadro 19 optado pelo regime geral de determinação do lucro tributável (...)*» - cf. fls. não numerada do PA).

III – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que julgou procedente a impugnação judicial que a ora recorrida deduziu contra a liquidação adicional de IRC, relativa ao ano de 2002.

A única questão que se coloca no recurso é a de saber se a sentença enferma de erro de julgamento, por violação do disposto no art.º 53.º do CIRC.

Alega a recorrente que não tendo exercido a impugnante a faculdade de optar pelo regime geral, nos termos da alínea b) do n.º 7 do art.º 53.º do CIRC, no exercício de 2002, ficaria obrigatoriamente enquadrada no regime simplificado face ao volume de proveitos anualizado de 2001, e não no regime geral, como se entendeu na sentença recorrida.

Vejamos. Nos termos do artigo 53.º do Código do IRC, 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 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 (149 639,37 €) e que não optem pelo regime geral de determinação do lucro tributável, previsto nos artigos 17.º a 46.º do CIRC.

No exercício do início da actividade, o enquadramento faz-se em conformidade com o volume de proveitos estimados para um ano de actividade.

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 CIRC, até ao fim do 3.º mês do período de tributação do início da aplicação do regime (alínea a) do n.º 7 do artigo 53.º do CIRC).

Uma vez efectuada a opção pelo regime geral, a mesma é válida por um período de três exercícios, findo o qual caduca, excepto se o sujeito passivo manifestar a intenção de a renovar através de uma declaração de alterações no prazo referido (n.º 8 do artigo 53.º do CIRC).

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.

Como se disse no acórdão deste Tribunal de 18/6/2008, proferido no recurso n.º 205/08, «*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.».

No caso em apreço, a impugnante, ora recorrida, formalizou a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável na declaração de início de actividade, ou seja, 27/9/2001, conforme resulta do probatório.

Daí que, tendo o sujeito passivo formalizado tal opção em sede própria, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 7 do artigo 53.º do CIRC, a sua sujeição ao regime geral subsiste no exercício de 2002, aqui em causa, ainda que no exercício de 2001 tenha tido proveitos inferiores a € 149.639,37, como sustenta a Administração Tributária, por força da opção formulada e da validade da opção por um período de três exercícios, findo o qual caduca, excepto se o sujeito passivo manifestar a intenção de renovar a opção pela forma adequada (n.º 8 do artigo 53.º do CIRC).

Razão por que não tem, assim, 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 2002.

A sentença recorrida que decidiu nesta conformidade deve, pois, ser confirmada. **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 pela recorrente Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2008.

Assunto:

IRS. art. 84º do CIRS. Reporte de rendimentos.

Sumário:

I — A opção do sujeito passivo pelo reporte de rendimentos (art. 84º, n. 3, do CIRS) determina o início da contagem do prazo de caducidade da liquidação.
II — A entrega da respectiva declaração de opção pelo reporte baliza assim o início do respectivo prazo de caducidade.

Processo nº. 695/08.
Recorrente: Subdirector Geral dos Impostos.
Recorrido: Maria Carolina Durão Pereira e Outro.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa

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

1. **MARIA CAROLINA DURÃO PEREIRA** e marido, **ADRIANO JORGE MARTINS CARAPETO**, identificados nos autos, interpuseram, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, recurso contencioso do despacho do Sub-Director Geral de Impostos, proferido em recurso hierárquico, despacho esse que negava provimento à decisão de indeferimento parcial de reclamação graciosa proferida pelo Director de Finanças de Faro, que dirigiram contra a liquidação de IRS de 1989.

O Mm. Juiz do TAF de Lisboa 2 julgou o recurso contencioso procedente, anulando a liquidação respectiva.

Inconformado, o **SUBDIRECTOR-GERAL DOS IMPOSTOS** interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. A douta sentença recorrida salvo o devido respeito, incorreu no erro de julgamento por violação dos artigos 84º n. 3 do CIRS, ao julgar procedente o recurso contencioso e ao anular a liquidação de IRS n. 4323031605 de 20.11.96, referente ao exercício de 1989, pelo que se pugna pela sua revogação.

II. Entendeu a Sentença recorrida que,"... o prazo de caducidade tem o seu prazo inicial no momento em que é efectuada a opção pelo reporte dos rendimentos."

III. A sentença "a quo"considera que o n. 3 art. 840 do CIRS, norma que prevê a situação de opção pelo reporte de rendimentos pelo sujeito passivo é uma norma especial, em face da norma contida no n. 1 do mesmo artigo. Donde conclui que «o início do prazo de caducidade do imposto é a da opção pelo reporte de rendimentos.»

IV. Contrariamente ao defendido na douta sentença, o n. 3 do artigo 84º do CIRS não consagra qualquer alteração ao princípio da anualidade do imposto.

V. De facto, o IRS é um imposto periódico que se renova sucessiva e independentemente nos diversos períodos tributários, e nele se incluem todos os factos tributários sujeitos a tal imposto.

VI. É o próprio C.I.R.S que estabelece a regra da anualidade do imposto no artigo 134º onde diz "...0 ano fiscal coincide com o ano civil".

VII. Ora, a opção pelo reporte de rendimentos é efectuada aquando da entrega da declaração de rendimentos, no caso, em 04.03.91, e foi feita de acordo com a regra do princípio da anualidade do imposto.

VIII. Está, portanto claro, que a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação tem início em 1 de Janeiro do ano seguinte ao facto determinante desse começo de contagem, ou seja, o reporte de rendimentos.

IX. E, recorde-se, o n. 3 do artigo 84º do C.I.R.S., determina o início da contagem do prazo de caducidade, logicamente, após a opção pelo reporte.

X. Acresce que, conforme tem entendido a doutrina supra citada, a opção pelo reporte não pode reverter em prejuízo da Fazenda, pelo que apesar de o rendimento ser reportado a ano fiscal anterior, deve ser tratado, para efeitos de caducidade do direito à liquidação, como se fosse imputado ao próprio ano em que se verifica a opção pelo reporte, e assim, ser susceptível de correcção fiscal nos cinco anos posteriores à ocorrência do facto tributário.

XI. Sendo este, inclusivamente, o regime que decorre do n. 1 do artigo 33º do Código de Processo Tributário, por estarmos em presença de rendimentos sujeitos a um imposto de natureza periódica.

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 84º nºs. 1 e 3 do CIRS, motivo pelo qual não deve ser mantida.

Não houve contra-alegações.

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

Foram colhidos os vistos legais.

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

1. Em 4 de Março de 1991, os recorrentes apresentaram a sua declaração de rendimentos de IRS do exercício de 1990, acompanhado do Anexo D, referente ao reporte de rendimentos de rendimentos auferidos em 1989;

2. Em 22/11/1996, foi efectuada a liquidação n. 4323031605, relativa aos rendimentos dos recorrentes do exercício de 1989, de acordo com a qual existe imposto a pagar no montante de Esc. 172.358$00;

3. Em 24/01/1997, os recorrentes apresentaram um pedido de Regularização de dívidas a que se refere o n. 1 do artigo 14º do Decreto-Lei n. 124/96, de 10 de Agosto, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

3. A questão a decidir nos presentes autos é saber se existe ou não caducidade do direito do Estado à liquidação.

Sobre a questão, o EPGA emitiu o seguinte parecer:

"1. O reporte de rendimentos pressupõe uma divergência entre o ano de produção dos rendimentos e o ano em que eles foram pagos ou postos à disposição do sujeito passivo; mediante o reporte o sujeito passivo imputa os rendimentos ao ano em que foram produzidos, devendo fazê-lo na declaração do ano em que os rendimentos foram pagos ou postos à disposição (art.24º CIRS, redacção vigente na data da opção pelo reporte de rendimentos 4.03.91)

"2.O reporte de rendimentos é distinto do reporte de resultado líquido negativo, o qual deve ser efectuado nos cinco anos seguintes àquele a que respeitam (art.54º n. 2 CIRS redacção do DL n. 206/90, 26 Junho)

"Neste caso:

"a) O prazo de caducidade é o do exercício desse direito (art.84º n. 2 CIRS redacção do DL n. 472/99, 8/Dezembro)

"b) O prazo conta-se segundo a regra geral aplicável aos impostos periódicos, a partir do termo do ano da ocorrência do facto tributário (art.33º n.1 CPT)

3.Havendo reporte de rendimentos o prazo de caducidade para a liquidação inicia-se com a opção do sujeito passivo (art.84º n. 3 CIRS redacção do DL n. "267/9, 6 Agosto)

"A formulação inequívoca da norma, estabelecendo uma regra especial de contagem do prazo, não autoriza a interpretação propugnada pelo recorrente, segundo o qual o prazo se contaria a partir do termo do ano seguinte ao ano do reporte, por aplicação da regra geral (art.33º n. l CPT)

"A derrogação à regra geral é compreensível, à luz da consideração de que no reporte de rendimentos o facto tributário é o rendimento parcelar reportado, do qual a A. toma conhecimento na declaração do ano posterior em que o rendimento é pago ou posto à disposição, podendo a partir da data da declaração exercer o direito à liquidação, cuja génese é o acréscimo de rendimento que não foi oportunamente imputado ao ano da sua produção; contrariamente ao que sucede quando não ocorre reporte de rendimentos, em que só é possível apurar a totalidade do rendimento tributável do sujeito passivo em 31 Dezembro de cada ano".

Concordamos inteiramente com a posição expressa pelo EPGA, como diremos adiante.

Vejamos a lei.

Dispunha o art. 84º do CIRS, na redacção então vigente:

"1 -A liquidação do IRS, ainda que adicional, e, bem assim, a reforma da liquidação só podem efectuar-se nos cinco anos seguintes àquele a que o rendimento respeite, devendo, dentro do mesmo prazo, ser notificada ao sujeito passivo.

"2 - A interposição de acção no caso de rendimentos litigiosos, determina a suspensão da contagem do prazo de caducidade até ao trânsito julgado da decisão.

"3 -A opção do sujeito passivo pelo reporte de rendimentos, a não afectação de imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar no prazo referido nas alíneas b) e c) do n. 6 do artigo 10º, bem como o pagamento de qualquer capital em vida nos termos do n. 3 do artigo 30º e do n.º 4 do artigo 55º, determinam o início da contagem do prazo de caducidade para as liquidações a que deva proceder-se."

Ora, o recorrente, a pretexto do princípio da anualidade do imposto, previsto então no art. 134º do CIRS ("para efeitos de IRS, o ano fiscal coincide com o ano civil") e considerando igualmente o disposto no art. 33º, 1, do CPT ("o direito à liquidação de impostos caduca se a notificação não for notificada ao contribuinte no prazo de *cinco anos contados*, nos impostos periódicos*, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário*…"), entende que, no caso de reporte de rendimentos, há que considerar o termo do ano em que é feito o reporte de rendimentos.

Nada de mais inexacto. Na verdade, nada na lei permite uma tal interpretação.

O reporte de rendimentos estava então previsto no art. 24º do CIRS.

Dispunha o citado artigo:

"Se os rendimentos tiverem sido produzidos nos cinco anos anteriores àquele em que foram pagos ou postos à disposição do sujeito passivo, poderá este, na declaração relativa a esse ano, fazer reportar

os referidos rendimentos ao ano ou anos em que foram produzidos, na base dos valores reais auferidos em cada um ou em parcelas iguais, se não for possível a determinação daqueles valores".

Conjugando todos estes diplomas legais, o invocado princípio da anualidade do imposto tem razão de ser para as situações de "normalidade" (chamemos-lhe assim) e não para a situação de reporte de rendimentos.

Na verdade, é compreensível que no ano respectivo, o prazo de caducidade comece a contar do termo do prazo respectivo, ou seja, a partir do final do ano, que é o momento a partir do qual se definem e fixam os rendimentos.

Mas, havendo reporte de rendimentos, tal princípio não tem qualquer justificação.

Na verdade, não se perceberia qual a razão pela qual só a partir do fim do ano em que foi feito o reporte começasse a contar o prazo de caducidade.

Não há qualquer razão para que assim seja e o texto legal não consente uma tal interpretação.

Aliás, e no caso de reporte de rendimentos, o Estado dispõe de um prazo ainda mais alargado para efectuar a liquidação, já que fica destruído todo o período anterior até à opção do sujeito passivo pelo reporte de rendimentos, o que ocorrerá sempre para além do período temporal do ano respectivo, podendo ocorrer alguns anos depois (menos de cinco), começando o prazo de caducidade a contar então a partir do momento da opção do contribuinte pelo reporte dos rendimentos.

O princípio da anualidade do imposto, invocado pelo recorrente, não tem, neste caso, qualquer justificação, e não encontra qualquer arrimo nas pertinentes disposições legais.

Assim sendo, e como a liquidação foi feita para além do prazo de cinco anos após os contribuintes terem apresentado a declaração de rendimentos de IRS, é óbvio que ocorreu a caducidade do direito à liquidação do IRS em causa, face ao disposto no art. 33º, 1, do CPT.

Assumindo a tese que deixamos exposta, a sentença recorrida não merece censura.

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

Sem custas, por delas estar então isento o recorrente.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2008. *Lúcio Barbosa (relator) — Jorge de Sousa — António Calhau.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Reclamação graciosa. Indeferimento Tácito. Impugnação Judicial. Objecto da impugnação. Antecipação de prazo.

Sumário:

I — Tendo a reclamação graciosa como objecto um acto de liquidação, o objecto do processo de impugnação judicial de indeferimento tácito de reclamação graciosa embora seja, formalmente, o indeferimento tácito, é, mediatamente, o acto de liquidação que foi objecto da reclamação, e é mesmo este acto de liquidação, nos casos de indeferimento tácito, o único cuja legalidade pode ser apreciada no processo de impugnação judicial.

II — Quando é apresentada uma reclamação graciosa de um acto de liquidação, o interessado pode optar por não esperar que seja proferida a respectiva decisão, podendo optar pela impugnação contenciosa do acto administrativamente impugnado, mesmo antes de estar expirado o prazo legal para ser decidida a reclamação, com base no princípio «de que os prazos, não podendo ser excedidos, podem, em regra, ser antecipados», desde que já esteja praticado o acto que é objecto de impugnação.

Processo n.º 734/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: LDB – Indústria de Ourivesaria, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal Administrativo do despacho da Meritíssima Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que decidiu convolar o processo de oposição à execução fiscal em processo de impugnação judicial.

A Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

A. Julgou assim a douta sentença recorrida, nos autos de oposição em referência, «procede-se à sua convolação em impugnação judicial», por haver concluído que «nada obsta à convolação do processo nos termos do art. 98º n.º 4 do CPPT».

B. Com esta solução de direito, incorreu o Tribunal a quo em erro de julgamento.

C. Da matéria de facto assente, e que não se contesta, resulta a existência de erro na forma de processo.

D. Ora, de harmonia com o preceituado no art. 199.º do CPCivil, o erro na forma de processo importa a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei.

E. E em sintonia com esta norma que o art. 9.º, n.º 3 da LGT e o art. 98º. n.º 4 do CPPT estabelecem que, o erro na forma de processo será corrigido, convolando o processo para a forma de processo adequada.

F. O mesmo vale por dizer, para o que aqui nos ocupa, que a convolação só opera quando, cumulativamente, se verifiquem os requisitos da tempestividade e da adequabilidade do pedido e da causa de pedir.

G. Como bem salientou a douta sentença, o pedido é consentâneo com o processo de impugnação, i. e., no processo de impugnação o pedido é anulatório (ou de declaração de nulidade ou inexistência jurídica) dos actos tributários.

H. Ainda assim, para que seja possível o prosseguimento do processo na forma adequada, é necessário designadamente que a respectiva petição tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos desta nova forma processual.

1. Como resulta da matéria de facto assente.

• os prazos de pagamento voluntário das liquidações de IRC e IVA, que deram origem à instauração dos referidos processos executivos, terminaram em 04/09/2002 e 30/09/2002, respectivamente, não tendo sido judicialmente impugnadas as respectivas liquidações.

• em 29/11/2002, relativamente a tais liquidações, a ora recorrida, apresentou as petições de Reclamação Graciosa, vindo em 03/12/2003 a ser notificada da decisão que as indeferiu, proferida em 26/11/2003.

J. Sendo que, a Oposição Judicial em causa deu entrada por fax, no Serviço de Finanças de Gondomar 3, em 09/04/2003.

K. Nos termos do art. 106.º do CPPT, "a reclamação graciosa presume-se indeferida para efeito de impugnação judicial após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente e, neste sentido, ainda o art. 57.º, n.º 5 da LGT.

L. Sendo esse prazo de seis meses, segundo o disposto no n.º 1 do predito art. 57º, somos levados a concluir que, a formação do indeferimento tácito ocorreu em 29/05/2003, face ao disposto no art. 279.º, alínea c) do CCivil.

M. Portanto àquela data – em 09/04/2003 – a presente acção não tinha objecto, à míngua de formação do acto silente e/ou expresso.

N. Neste sentido tem sido profícua a doutrina e a jurisprudência do STA, donde destacamos o Acórdão de 22/02/2006, proferido no Processo n.º 0 1253/05.

O. Razão por quem entende a Fazenda Pública que a consequência retirada pelo Tribunal foi errada, i e., a convolação da presente oposição em impugnação judicial mostra-se de todo inviável.

P. Assim, a sua prática configura um acto inútil que a lei não admite, conduzindo à absolvição da Fazenda Pública do pedido, em virtude da caducidade do direito à acção, nos termos dos art. 288º, n.º 1, alínea e) do CPC, aplicável ex vi art. 2º. alínea e) do CPPT.

Q. A douta sentença recorrida violou as disposições legais supra citadas.

Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido da revogação do acórdão recorrido e absolvição da Fazenda Pública do pedido, nos seguintes termos:

1. O indeferimento tácito da reclamação graciosa verifica-se no prazo de 6 meses após a apresentação da petição no serviço competente (art. 57º n.º 1 LGT, art. 106º n.º 1 CPPT. No caso sub judicio:

a) o acto de indeferimento tácito ocorreu em 29.05.2003, em consequência da apresentação das reclamações graciosas em 29.11.2002 (art. 279 alínea c CCivil b) a decisão expressa de indeferimento foi proferida em 26.11.2003

b) a petição de oposição foi apresentada em 9.04.2003

Neste contexto fáctico a petição de impugnação judicial resultante da convolação da petição de oposição carece de objecto, porque anterior à formação do acto tácito ou expresso de indeferimento

2. A situação em análise é distinta de uma hipotética situação em que a impugnação judicial é posterior ao acto expresso de indeferimento embora deduzida antes do início do respectivo prazo (por falta de notificação da decisão impugnanda ao interessado) o entendimento propugnado ancora-se em jurisprudência do STA – secção de Contencioso Tributário (acórdãos 1.10.2003 processo n.º 893/03; 22.02.2006 processo rec 1253/05)

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da absolvição da Fazenda Pública do pedido, por caducidade do direito de liquidação.

As partes foram notificadas deste douto parecer, apenas se pronunciando a Recorrente, manifestando concordância.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A). Em 22/12/2002 foram instauradas, contra a oponente, as execuções fiscais n.º 392120020154679 e 3921200201514601 relativas a dívidas de IVA dos anos de 1998 e 1999, cf. fls. 93 e 94 dos autos.

B). Em 07/11/2002 foi instaurada contra o oponente a execução fiscal n.º 3921200201500902 relativa a dívidas de IRC dos anos de 1998 e 1999. cf. fls. 93 e 94 dos autos.

C). Em 25/03/2003 o processo executivo n.º 3921200201514601 foi extinto por pagamento voluntário, cf. fls. 94.

D). As liquidações de IRC e de IVA, que deram origem à instauração dos referidos processos executivos, resultaram de uma acção inspectiva do Serviço de Inspecção Tributária do Porto, cujo relatório consta de fls. 54 a 62 dos autos cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

E). Os prazos de pagamento voluntário das liquidações de IRC e IVA que deram origem à instauração dos referidos processos executivos, terminaram em 04/09/2002 e 30/09/2002, cf. fls. 77 dos autos e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

F). Em 29/11/2002 o aqui oponente apresentou Reclamações Graciosas das liquidações de IRC e IVA, que deram origem à instauração dos referidos processos executivos, cf. fls. 63 a 68 dos autos.

G). Em 03/12/2003 foi a oponente notificada do despacho de indeferimento das Reclamações Graciosas supra referidas, proferido em 26/11/2003, cf. fls. 78 dos autos.

H). A presente oposição deu entrada, por fax, no Serviço de Finanças de Gondomar 3, em 09/04/2003, cf. fls. 2 dos autos.

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é saber se é de efectuar a convolação da oposição à execução fiscal em impugnação judicial.

A Recorrente concorda que há erro na forma de processo, mas entende que não deve efectuar-se a convolação, por ser inútil, uma vez que caducou o direito de acção.

Como resulta da matéria de facto fixada,

– os prazos de pagamento voluntário das liquidações de IRC e IVA que deram origem à instauração dos referidos processos executivos, terminaram em 04-09-2002 e 30-09-2002;

– em 29-11-2002 o Oponente apresentou reclamações graciosas das liquidações;

– em 3-12-2003 a Oponente foi notificada do despacho de indeferimento das reclamações graciosas, proferido em 26-11-2003;

– a oposição deu entrada em 9-4-2003.

As reclamações graciosas foram apresentadas ao Serviço de Finanças competente para a sua tramitação tempestivamente, nos termos do art. 70.º do CPPT que, à face da redacção inicial deste artigo, era idêntico ao de impugnação judicial, que era de 90 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 102.º do mesmo Código.

As reclamações graciosas presumem-se indeferidas, para efeito de impugnação judicial após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente, que é de seis meses (arts. 106.º do CPPT e 57.º, n.º 1, da LGT).

Para efeitos de formação de indeferimento tácito o prazo de decisão conta-se a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária (art. 57.º, n.º 5, da LGT).

No caso em apreço, as reclamações graciosas não foram decididas por acto expresso nos seis meses seguintes à apresentação das reclamações graciosas, pelo que se formou indeferimento tácito, em 29-5-2003.

O indeferimento tácito, previsto no art. 106.º do CPPT e 57.º, n.º 5, da LGT, é uma ficção jurídica destinada a permitir aos interessados reagirem contenciosamente contra a inércia da Administração Tributária, nos casos de incumprimento dos prazos legais de decisão.

No caso em apreço, no momento em que a Oponente apresentou a oposição não se havia ainda formado indeferimento tácito.

No entanto, o indeferimento tácito veio efectivamente a formar-se, pois não foi proferida decisão expressa até 29-5-2003, e esta formação de indeferimento tácito posterior deveria ser tida em conta para efeitos de decidir a questão da existência de objecto de impugnação, pois as decisões judiciais devem

«*tomar em consideração os factos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito que se produzam posteriormente à proposição da acção, de modo que a decisão corresponda à situação existente no momento do encerramento da discussão*» (art. 663.º do CPC).

Isto é, não se justificaria uma decisão de rejeição de uma impugnação por falta de objecto quando esse objecto já existe no momento em que se decide.

O que significa, assim, que se a questão da convolação fosse apreciada depois de 29-5-2003, data da formação do indeferimento tácito, e antes de 26-11-2003, quando foi proferido acto expresso de indeferimento, não haveria obstáculo à convolação da petição de oposição em petição de impugnação judicial tendo como objecto o indeferimento tácito.

Por outro lado, tendo aquela reclamação graciosa como objecto um acto de liquidação, o objecto do processo de impugnação judicial de indeferimento tácito de reclamação graciosa embora seja, formalmente, o indeferimento tácito, é mediatamente o acto de liquidação que foi objecto da reclamação, e é mesmo este acto de liquidação, nos casos de indeferimento tácito, o único cuja legalidade pode ser apreciada no processo de impugnação judicial, pois a ficção jurídica que é o indeferimento tácito não pode conter vícios próprios e as eventuais ilegalidades procedimentais do processo de reclamação graciosa, visando assegurar o rigor da decisão, serão irrelevantes se não vier a ser proferida uma decisão expressa.

E, este Supremo Tribunal Administrativo já decidiu que, quando é apresentada uma reclamação administrativa de um acto de liquidação, o interessado pode optar por não esperar que seja proferida a respectiva decisão, podendo optar pela impugnação contenciosa do acto administrativamente impugnado, mesmo antes de estar expirado o prazo legal para ser decidida a reclamação, com base no princípio «*de que os prazos, não podendo ser excedidos, podem, em regra, ser antecipados*», desde que já esteja praticado o acto que é objecto de impugnação. ([1])

De resto, não há razões de segurança e certeza jurídicas, que são as que estão subjacentes à caducidade do direito de impugnação contenciosa, que possam explicar que esse direito se extinga antes do momento em que essas razões valem, que é o do termo do prazo de impugnação.

No caso em apreço, os actos que foram efectivamente impugnados através da petição de oposição foram os actos de liquidação e a intenção de os impugnar foi manifestada perante o Tribunal muito antes do momento em terminava o prazo para impugnar a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, pelo que é de concluir que tal intenção foi manifestada tempestivamente.

Nestas condições, não há obstáculo à convolação do processo de oposição em impugnação judicial derivado de intempestividade.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela Fazenda Pública, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Miranda de Pacheco.*

([1]) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do STA de 31-5-1995, recurso n.º 18789, AP-DR de 14-8-97, página 1573, em que se escreve:

«Sendo, assim, o objecto da impugnação judicial a liquidação, que não a decisão da reclamação, não se vê razão para que aquela não possa ser interposta antes da decisão desta, tanto mais que, nos termos do dito art. 84.º (do CPCI), se podem ali invocar quaisquer ilegalidades do acto tributário, que não somente as expressas na reclamação».

Acórdão de 17 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Reclamação judicial. Oposição à execução fiscal. Litispendência. Prescrição. Conhecimento.

Sumário:

I — Verificam-se os pressupostos da excepção dilatória de litispendência se, sendo literalmente diferentes os pedidos na reclamação judicial e na oposição à execução fiscal, o efeito jurídico pretendido quer num, quer noutro caso, é o mesmo: que se considere a dívida prescrita, com a consequente extinção da penhora e da execução.

II — No ponto e para o efeito, são indissociáveis a causa de pedir e o pedido, sendo este meramente formal. A substância subordinante estará sempre na apreciação da prescrição.

III — Na verdade, o que se está a julgar, tanto na reclamação judicial como na oposição à execução fiscal, é se se verifica ou não a prescrição com as consequências que legalmente lhe estão ligadas: a extinção da execução, com a consequente anulação da penhora, se a houver.

Processo n.º 876/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: António Alberto de Freitas Alves.
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 Braga que julgou improcedente a excepção de litispendência no âmbito da reclamação que o revertido António Alberto de Freitas Alves, melhor identificado nos autos, havia deduzido contra o despacho do Chefe dos Serviços de Finanças de Vizela, que, por sua vez, determinou a penhora dos seus vencimentos formulada no âmbito do processo de execução fiscal n.º 4200199691015605, para cobrança de dívida exequenda respeitante a quotizações devidas à Segurança Social, relativas ao ano de 1995, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A- A decisão recorrida considerou que não se verificava a excepção dilatória de litispendência entre a presente Reclamação e o processo de Oposição à Execução Fiscal n.º 875/07.2BEBRG, que aguarda decisão no TAF, por ter entendido que se estava perante distintos pedidos, não obstante a invocação da prescrição em ambos os Processos.

B- E para tanto sustentou que na Oposição à Execução se pede a extinção da execução, enquanto nestes autos de Reclamação se pede a revogação do despacho que determinou a penhora do vencimento.

C- Contudo, não obstante a interpretação sufragada pelo Mmo. Juiz a quo, a decisão da reclamação foi a seguinte: julgo procedente a reclamação **declarando-se prescrita a dívida exequenda** (sublinhado nosso).

D- Nos termos do art.º 498º, n.º 3, do CPC há identidade de pedidos quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico.

E- Quer na Oposição, quer na presente Reclamação o efeito jurídico pretendido é a declaração da prescrição das dívidas exequendas e a consequente extinção da Execução Fiscal.

F- E tanto assim é que a suposta ilegalidade da penhora de vencimento em que se estribou a actual Reclamação reduz-se, afinal, ao facto de, e na opinião do Reclamante, a mesma ter sido ordenada estando prescrita a dívida exequenda.

G- Acresce que, em face da declaração de prescrição no presente processo, o Juiz titular do Processo de Oposição, instaurado em data muito anterior à data presente Reclamação, ficará coarctado do seu poder de conhecer da causa, sob pena de estar a proferir sentença contraditória com a presente decisão sob recurso.

H- Isto é, ao se entender que inexistia a excepção de litispendência e ao declarar prescritas as dívidas exequendas, tornou-se possível a invocação da mesma excepção (agora na vertente de caso julgado) no Processo de Oposição n.º 875/07.2BEBRG.

I- Tudo ao arrepio das mais elementares regras do art.º 497º e seguintes do CPC.

J- Mostrando-se violado e subvertido o art.º 499º do CPC, que determina que a litispendência deverá ser aduzida na acção proposta em segundo lugar.

K- Assim, deveria o Mmo Juiz a quo ter verificado a existência da invocada excepção e, em consequência, agir em conformidade.

L- Sendo certo que, a ter sido feita uma correcta aplicação dos preceitos legais invocados, restaria ao Ilustre Julgador da presente Reclamação determinar a absolvição da instância, ficando precludido o conhecimento de mérito da Reclamação.

M- Ficando assim prejudicado o conhecimento da questão da prescrição das dívidas exequendas, como se impunha, à luz do art.º 493º, n.º 2 do CPC.

N- Ao não se decidir assim, a sentença recorrida fez uma errada interpretação e aplicação do Direito, mostrando-se violados os art.ºs 493º, 494º, 497º e 499º, todos do CPC.

O- Ao conhecer do mérito, a decisão recorrida enferma de nulidade, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art.º 668º do CPC, uma vez que conheceu de questões de que não podia tomar conhecimento.

P- Razão pela qual deverá ser revogada e substituída por acórdão que, conhecendo da excepção dilatória invocada, determine a absolvição da instância.

O recorrido contra-alegou nos termos que constam de fls. 93 e segs., que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir que o presente recurso deve ser julgado improcedente.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Atenta a natureza urgente do presente processo, não são colhidos vistos legais (artº 707º, n.º 2 do CPC aqui aplicável ex vi do artº 281º do CPPT).

Cumpre decidir.

2 – No tocante à matéria de facto e uma vez que não veio impugnada, remete-se para os termos da decisão da 1ª instância (cfr. artº 713º, n.º 6 ex vi do artº 726º ambos do CPC).

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se, tendo o reclamante deduzido oposição à execução fiscal, invocando como fundamento, além de outros, a prescrição, tal como o faz também na presente reclamação, estamos perante a excepção dilatória da litispendência, por preenchimento dos seus pressupostos.

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 497º 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 se verifica a identidade de sujeitos, pois as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica. Como existe também identidade de causa de pedir, uma vez que, no processo de oposição à execução se alega o mesmo fundamento - a prescrição - já alegado na reclamação, apesar de naquele se ter invocado, para além deste, outros fundamentos.

Por outro lado e como resulta da petição de fls. 32 a 36 junta ao processo de execução, na oposição à execução fiscal pede-se a extinção da execução pelos fundamentos ali invocados. Ao passo que na presente reclamação se pede a revogação do despacho que ordenou a penhora dos vencimentos do recorrido (vide fls. 6).

Sendo assim e literalmente, os pedidos são indubitavelmente diferentes.

Não obstante, o efeito jurídico pretendido quer num, quer noutro caso, é o mesmo: que se considere a dívida prescrita, com a consequente extinção da penhora e da execução.

É que, no ponto e para o efeito, são indissociáveis a causa de pedir e o pedido, sendo este meramente formal. A substância subordinante estará sempre na apreciação da prescrição.

Na verdade, o que se está a julgar, tanto na oposição como na presente reclamação, é se se verifica ou não a prescrição com as consequências que legalmente lhe estão ligadas: a extinção da execução, com a consequente anulação da penhora, se a houver.

Ora, é precisamente isso o que se pretende evitar com a figura jurídica da litispendência, isto é, a contradição de julgados. E na presente reclamação já está julgada a prescrição que ainda se iria julgar na oposição à execução fiscal, propiciando-se, assim, a repetição ou contradição do julgado.

Aliás, a revogação (extinção) da penhora não é senão um acto da execução, pelo que está contida na extinção desta, isto é, o pedido de extinção da execução abrange a revogação ou desaparecimento da penhora.

Pelo que, mesmo formalmente, o pedido de revogação da penhora está contido nos dois processos.

E assim sendo, forçoso é concluir pela verificação dos pressupostos da excepção dilatória de litispendência entre a presente reclamação e a oposição à execução fiscal n.º 875/07.2BEBRG.

4 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar a sentença recorrida e absolver a Fazenda Pública da instância, ficando, assim, prejudicada a apreciação da questão da arguida nulidade da sentença por excesso de pronúncia (cfr. artº 668º, n.º 1, alínea d) do CPC).

Custas pelo recorrido, na 1ª instância e neste Supremo Tribunal, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge Lino*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Compensação de créditos. artº 89º, n.º 1 do CPPT. Interpretação.

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 997/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Gestamp Portugal – Gestão e Indústria de Estampagens Metálica, 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 Braga que julgou procedente a reclamação deduzida pela Sociedade Gestamp Portugal - Gestão e Indústria de Estampagens Metálica, com sede em Vila Nova de Cerveira, contra o acto de compensação levado a cabo no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2356200801001604, nos termos do artigo 89.º do CPPT, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 – A compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária, prevista no art.º 89.º, n.º 1 do CPPT, em questão nos autos, pressupõe que essa dívida reúna as características de certeza, liquidez e exigibilidade, ínsitas no título executivo (extraído) e a sua exigibilidade, por via coerciva, através da instauração do respectivo processo de execução fiscal.

2 – Essa exigibilidade da dívida (exequenda) não contende com o decurso do prazo legal de impugnação judicial da liquidação do imposto (exequendo). Essa exigibilidade decorre do poder/dever da Administração Tributária cobrar coercivamente essa dívida, por e após o incumprimento voluntário do sujeito passivo devedor.

Essa exigibilidade, compatível com o decurso do prazo legal de impugnação contenciosa ou administrativa da liquidação do imposto, assenta no carácter público e natureza indisponível consabido dos créditos tributários.

3 – A eventual anulação da liquidação do imposto, na sequência e por via da impugnação judicial, entretanto deduzida, propiciaria ao sujeito passivo a restituição do imposto (se pago), acrescido se porventura devidos juros indemnizatórios.

A compensação, como forma de extinção da prestação tributária (art.º 40.º, n.º 2 da LGT), não obstaculiza, assim, ao fim da impugnação judicial do devedor.

4 – O conteúdo normativo decisório e prático do n.º 1 do artº. 89.º do CPPT, aferido por uma lógica material-substantiva e sistemática das normas consagradas dos direitos e garantias do contribuinte, consagrado na lei, é compatível com o sentido e alcance dessa norma, definidos pela compatibilidade da compensação com o decurso do prazo legal da impugnação.

5 – Assim sendo, a Mmª Juíza terá feito do n.º 1 do artº. 89.º do CPPT uma interpretação redutora, inadequada à intenção material legislativa imanente a essa norma.

A recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 118 e segs., que aqui damos por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir pela improcedência do recurso.

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

Atenta a natureza urgente do presente processo, não são colhidos vistos legais (cfr. artº 707º, n.º 2 do CPC, aqui aplicável ex vi do disposto no artº 281º do CPPT).

Cumpre decidir.

2 – No tocante à matéria de facto e uma vez que não veio impugnada, remete-se para os termos da decisão da 1ª instância (cfr. artº 713º, n.º 6 ex vi do artº 726º ambos do CPC.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso - ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra em caso de resposta negativa a esta - consiste em saber se foi dada a melhor interpretação ao disposto no n.º 1 do artº 89º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Esta questão tem sido objecto de apreciação uniforme em vários arestos desta Secção do STA, nomeadamente no Acórdão de 25/6/08, in rec. n.º 464/08, que o Relator subscreveu, que, por isso mesmo e para obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC), vamos aqui, com a devida vénia, transcrever.

Assim, escreve-se no predito aresto que "…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".

Por outro lado, escreve-se, ainda no citado aresto que "…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 supra citado.

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"

4 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge Lino.*

Acórdão de 17 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Reclamação. Desnecessidade de audição.

Sumário:

Deduzida reclamação nos termos do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário sobre questão relativa ao «despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal», o indeferimento da reclamação pode ser proferido sem necessidade de voltar a ouvir o reclamante que tal questão apresentou e que sobre ela peticionou.

Processo n.º: 1009/08-30.
Recorrente: Cruz & Companhia, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 "Cruz & Companhia, SA" vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de indeferimento da reclamação da decisão do Chefe de Finanças de Tondela que ordenou a citação para a execução fiscal de dívida ao Instituto do Vinho e da Vinha.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1. A sentença não apreciou o mérito da reclamação e indeferiu-a com fundamento na resposta negativa à questão prévia sobre saber se a decisão de ordenar a citação da reclamante é uma decisão que afecta os seu direitos e interesses legítimos e como tal reclamável nos termos do artigo 276 do CPPT, sem observância do contraditório violando o disposto nos artigos 3º/3, 201 n.º 1 do CPC ex vi do artigo 2º do CPPT.

2. Sem prescindir, apesar de referir os fundamentos invocados como fundamentos próprios do processo de oposição à execução fiscal a sentença recorrida incoerentemente não procede ao convite à pronúncia da reclamante nem sequer à propriamente dita convolação em violação do disposto no n.º 4 do artigo 94.º do CPPT.

3. Em qualquer caso, verificam-se nos presentes autos as suscitadas nulidades processuais com influência no exame e decisão da causa pelo que deve ser dado provimento ao recurso e consequentemente anulada a decisão recorrida ordenando-se a prolação de despacho de notificação da recorrente para que se pronuncie sobre essas questões em obediência ao princípio do contraditório ou sem prescindir ordenando-se a convolação do processo sempre com as legais consequências.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público emitiu o parecer de que «entende que deve ser negado provimento ao recurso e mantida na ordem jurídica a decisão recorrida».

1.5 Cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação do recurso, bem como da posição do Ministério Público, as questões que aqui se colocam são as de saber se o Tribunal *a quo* violou o princípio do contraditório previsto no n.º 3 do artigo 3.º do Código de Processo Civil; e se deve ordenar-se «a convolação do processo».

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

1. Em 13/07/2006, o Director de Serviços de Administração do Instituto da Vinha e do Vinho emitiu certidão de dívida contra a Reclamante, na importância de 79 007,50 €, relativa a dívida, para com o Instituto da Vinha e do Vinho, por taxa de promoção e juros de mora - cfr. fls. 5 e 6;

2. Pelo ofício com referência 02.1.R/0456/06 de 13/07/2006, foi requerido ao Chefe do Serviço de Finanças de Tondela a cobrança coerciva da dívida referida em A) - cfr. fls. 4;

3. Em 02/08/2006 foi citada a ora Reclamante de que lhe foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Tondela - (2704), o processo de execução fiscal n.º 2704200601008986, tendo por objecto a cobrança de dívida ao Instituto da Vinha e do Vinho, no montante de 79 007,50 €, acrescido de juros de mora - cfr. fls. 8;

4. Em 11/08/2006, a presente reclamação deu entrada no Serviço de Finanças de Tondela - cfr. fls. 9 a 19;

5. Não foi efectuada a penhora ou a venda de bens da Reclamante.

2.2 Sob a epígrafe "*Necessidade do pedido e da contradição*" o artigo 3.º do Código de Processo Civil reza nomeadamente que «*O tribunal não pode resolver o conflito de interesses que a acção pressupõe sem que a resolução lhe seja pedida por uma das partes e a outra seja devidamente chamada para deduzir oposição*» [n.º 1]; e que «*O juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem*» [n.º 3].

Consagra-se no artigo 3.º do Código de Processo Civil uma «concepção mais geral da contraditoriedade, como garantia da participação efectiva das partes no desenvolvimento de todo o litígio, em termos de, em plena igualdade, poderem influenciar todos os elementos (factos, provas, questões de direito) que se encontrem em ligação, directa ou indirecta, com o objecto da causa e que em qualquer fase do processo apareçam como potencialmente relevantes para a decisão» – cf. José Lebre de Freitas, e Armindo Ribeiro Mendes, no *Código de Processo Civil Anotado*, e anotação ao artigo 3.º.

Por outro lado, sob a epígrafe "Celeridade da justiça tributária", reza o artigo 97.º da Lei Geral Tributária, que «a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo» [n.º 2]; e que «ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei» [n.º 3]. Procura-se deste modo a concessão de uma tutela jurisdicional efectiva e plena evitar que, apesar de uma errada eleição da forma processual idónea, o Tribunal deixe de pronunciar-se sobre o mérito da causa, o que tudo não constitui mais do que a aplicação dos princípios anti-formalista, *pro actione* e favorecimento do processo – cf. a este respeito, por todos, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 3-12-2008, proferido no recurso n.º 934/08.

2.3 Nos presentes autos de "Reclamação das decisões do órgão da execução fiscal" do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a ora recorrente veio pedir, nos seus próprios termos, «que deverá vir declarada a revogação desse acto e dos subsequentes», pois que «encontra-se viciado o despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal em epígrafe e realizar os actos a este respeitante».

Em face disto, a sentença recorrida decidiu «indeferir a presente reclamação», na consideração de que «o artigo 276.º do CPPT dispõe que são susceptíveis de reclamação para o tribunal "*as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo de execução afectem os direitos e interesses legítimos do executado...*"»; e que «o acto reclamado é o despacho que ordena a citação da Reclamante, despacho que por si só não afecta a sua esfera jurídica, os seus direitos e interesses». E «esta só é atingida pelos actos subsequentes à instauração da execução fiscal, como por exemplo a penhora de bens» – considerou ainda a sentença recorrida.

Perante o decidido indeferimento da reclamação pela sentença recorrida, a ora recorrente vem concluir neste recurso que o Tribunal *a quo* laborou, como diz, «sem observância do contraditório», pois que, como também diz, «a sentença não apreciou o mérito da reclamação e indeferiu-a com fundamento na resposta negativa à questão prévia sobre saber se a decisão de ordenar a citação da reclamante é uma decisão que afecta os seu direitos e interesses legítimos e como tal reclamável nos termos do artigo 276.º do CPPT».

Mas não é assim.

Manifestamente a ora recorrente deduziu reclamação, nos termos do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do «despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal».

E, pelo que se vê, a ora recorrente entende que o Tribunal *a quo* não podia ter decidido o indeferimento da reclamação sem lhe ter dado prévio conhecimento do fundamento legal pelo qual veio a decidir. Todavia, não tem razão a ora recorrente. Na verdade, o Tribunal *a quo* não poderia ter decidido questões, nos termos do invocado n.º 3 do artigo 3.º do Código de Processo Civil, «*sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem*». A ora recorrente, no entanto, teve possibilidade de se pronunciar sobre a questão em causa, que é a de se encontrar, ou não, «viciado o despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal». E tanto a ora recorrente teve a possibilidade de se pronunciar sobre essa questão que a mesma foi por si própria apresentada, enunciada e exposta na petição inicial dos presentes autos de reclamação. Pelo que não se justifica, e nem faria sentido, em face do regime legal, que a reclamante, ora recorrente, houvesse de ter nova oportunidade de se pronunciar sobre uma questão que ela mesma havia apresentado e levantado na petição inicial.

E igualmente não faz sentido falar em «convolação do processo», quando se não apontam as razões de facto de direito – as quais, aliás, se não enxergam – para que a alegação de viciação do «despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal» deva ser questionada em outra forma processual diferente daquela da que a ora recorrente lançou mão.

Estamos deste modo a concluir, dispensando-nos de mais alargados considerandos, e em resposta ao *thema decidendum*, que o Tribunal *a quo* não violou o princípio do contraditório previsto no n.º 3 do artigo 3.º do Código de Processo Civil, e nem devia ordenar «a convolação do processo» de que se fala – razão por que deve ser mantida a sentença recorrida.

E, então, havemos de convir, em súmula, que, deduzida *reclamação nos termos do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário* sobre questão relativa ao «despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal», o *indeferimento da reclamação* pode ser proferido sem necessidade de voltar a ouvir o reclamante que tal questão apresentou e que sobre ela peticionou.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15 unidades de conta.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão 17 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Prescrição. Imposto Sucessório. Anulação da liquidação.

Sumário:

I — A impugnação judicial determina a interrupção do decurso do prazo prescricional da obrigação tributária, o que, não se tendo dado como provada a respectiva paragem por mais de um ano, tem como efeito próprio a eliminação de todo o período de tempo anterior à sua ocorrência e a suspensão do decurso desse prazo de prescrição enquanto esse processo impugnatório estiver pendente, só recomeçando esse prazo a correr a partir do trânsito em julgado da decisão que lhe ponha termo [artigos 49.º da LGT (redacção anterior à Lei n.º53-A/2006, de 29 de Dezembro), 326.º e 327.º da CC].

II — A obrigação tributária emerge do facto tributário, não se confundindo com os actos de liquidação que os serviços da administração tributária praticam por forma a determinar o montante do imposto devido, os quais servem de suporte à sua exigibilidade.

III — Daí que a eficácia interruptiva dessa impugnação judicial releve para efeito das sucessivas liquidações que eventualmente venham a ser concretizadas em decorrência de anulação judicial das anteriores.

Processo n.º 1020/08-30.
Recorrente: Maria Inácia Rezola y Palácios Clemente e Outros.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srº. Drº. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- Maria Inácia Rezola y Palácios Clemente e outros, melhor identificados nos autos, vêm recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a reclamação deduzida, com fundamento em prescrição das dívida exequendas, dos despachos proferidos pelo Chefe de Repartição de Finanças de Leiria-1 que fixara o valor das garantias a prestar com vista à suspensão dos processos executivos que lhes haviam sido instaurados relativamente a dívidas de Imposto Sucessório do ano 2000 tendo formulado as seguintes conclusões:

A) — As dívidas fiscais resultam de liquidações cujo pagamento não é efectuado no prazo legal.

B) — A sentença judicial que decrete a anulação de uma ou várias liquidações tem como efeito a extinção das referidas liquidações.

C) — Extinção das respectivas liquidações que abrange a extinção dos respectivos processos executivos.

O) — Além disso, extinguindo-se as dívidas exequendas em resultado da impugnação, por maioria de razão se extinguirá o efeito interruptivo da impugnação judicial.

E) — Do facto provado da alínea E) da douta decisão recorrida resulta que as liquidações objecto da impugnação judicial foram anuladas em 1 de Abril de 2007.

E) — Das conclusões supra, resulta que a impugnação judicial n.º 38/2002 não produziu quaisquer efeitos em relação às dívidas exequendas.

G) — Do facto provado da alínea B) da douta sentença recorrida resulta que o facto tributário ocorreu em 27 de Fevereiro de 2000.

H) — As dívidas exequendas constantes dos processos executivos identificados na alínea A) da matéria provada da douta sentença recorrida encontram-se prescritas.

1) — A douta sentença recorrida fez errada aplicação do n.º 1 do artigo 49º da LGT.

2- A Fazenda Pública não contra-alegou.

3-O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu a fls.133 verso douto parecer no sentido do improvimento do recurso.

Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

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

A. Em 09/04/2008, foram instaurados no Serviço de Finanças de Leiria 1 os processos de execução fiscal que a seguir se identificam:

1. n.º 1384200801018230, contra João Rezola Y Palácios Clemente, para cobrança de dívidas de Imposto Sucessório do ano de 2000 no valor total de Esc. 11.947,86 — cfr. PA junto aos autos.

2. Nº1384200801018248, contra Marco António Rezola Y Palácios Clemente, para cobrança de dívidas de Imposto Sucessório do ano de 2000 no valor total de Esc. 11.947,86 — cfr. PA junto aos autos.

3. n.º 1384200801018221, contra Jaime Francisco Rezola Y Palácios Clemente, para cobrança de dívidas de Imposto Sucessório do ano de 2000 no valor total de Esc. 11.947,86 — cfr. PA junto aos autos.

4. n.º 1384200801018256, contra Maria Inácia Rezola Y Palácios Clemente, para cobrança de dívidas de Imposto Sucessório do ano de 2000 no valor total de Esc. 11.947,86 — cfr. PA junto aos autos.

5. n.º 1384200801018213, contra Maria Inácia Guilhermina Rezola Y Palácios Clemente, para cobrança de dívidas de Imposto Sucessório do ano de 2000 no valor total de Esc. 11.947,86 — cfr. PA junto aos autos.

B. A divida exequenda supra respeita a imposto liquidado no processo de imposto Sucessório n.º 50007, instaurado por óbito de Jaime da Costa Clemente ocorrido em 27/02/2008 — cfr. PA junto aos autos.

C. A fls. 78 dos autos consta cópia da sentença proferida no processo de impugnação n.º 38/2002, em que figura como Impugnante Jaime Francisco Rezola Y Palácios Clemente, sendo aí formulado o pedido de anulação da liquidação do Imposto Sucessório efectuado a cada um dos impugnantes no valor global de € 91.254,02.

D. A decisão no processo de impugnação supra, foi proferida em 16/01/2007 e vai no sentido da procedência do pedido.

E. Em 01/04/2007, foram emitidas as notas de anulação do imposto sucessório liquidado no respectivo processo n.º 50007, conforme documentos de fls. 82 a 92 dos autos.

F. Os aqui reclamantes tomaram conhecimento da decisão que fixa o montante da garantia a prestar para efeitos de suspensão do processo de execução por carta registada com aviso de recepção, que assinaram em 09/05/2008 — cfr. fls. 53 a 67 dos autos.

G. A presente reclamação foi apresentada em 09/05/2008 no serviço de Finanças de Leiria l — cfr. fls. 20 dos presentes autos.

5- A sentença sob recurso, após considerar que o Imposto sobre as Sucessões e Doações prescrevem nos termos dos artigos 48.º e 49 da LGT por força do estatuído no artigo 180.º do CIMSISSD, julgou improcedente a reclamação deduzida fundando-se no seguinte segmento discursivo:

"Com supra se deixou expresso in casu, o "dies aquo" da contagem da prescrição reporta-se a 28/02/2000.

O prazo interrompeu por força da impugnação a que nos referimos nos pontos C. e D. do probatório, instaurada em 2002 e decidida em 2007.

Não obstante dos autos não se retire a informação sobre se esta esteve ou não parada por não facto imputável ao sujeito passivo, a verdade é que basta tomar em conta o prazo do) ano a que se refere o n.º 2 do art. 49.º para concluir, como bem o faz Digno Magistrado do' Ministério Público, que a prescrição ainda não ocorreu".

Inconformados com essa decisão, vêm os recorrentes defender, no essencial, que "extinguindo-se as dívidas exequendas em resultado da impugnação, por maioria de razão se extinguirá o efeito interruptivo da impugnação."- conclusão O).

Como nota prévia, importará rectificar o manifesto erro material de escrita constante do B. do probatório onde se lê "…., instaurado por óbito de Jaime da Costa Clemente ocorrido em 27/02/2008" deverá passar a constar "..em 27/02/2000".

Vejamos então se a dívida do Imposto Sucessório de 2000 em causa nos autos se encontra ou não prescrita.

De acordo com a previsão normativa constante do artigo 180.º do CIMSSISD (redacção do DL n.º 472/99, de 8/11) as dívida tributárias do Imposto sobre a Sucessões e Doações prescrevem nos termos dos artigos 48.º e 49.º da LGT, o que significa que prescrevem no prazo de oito anos a partir da data em que o facto tributário ocorreu, dado tratar-se de um imposto de obrigação única, tendo a impugnação, entre outros, efeito interruptivo dessa prescrição.

No caso que nos ocupa, tendo o facto tributário (falecimento do "de cujus") ocorrido a 27/02/2000, na ausência de qualquer facto interruptivo o decurso do prazo de prescrição ter-se-ia completado no pretérito dia 27/02/20008.

Todavia, tal não aconteceu, uma vez que a impugnação judicial deduzida no processo de impugnação n.º 18/2002 determinou a interrupção do decurso desse prazo prescricional (artigo 49, n.º 1 da LGT), o que, não se tendo dado como provada a respectiva paragem por mais de um ano, tem como efeito próprio a eliminação de todo o período de tempo anterior á sua ocorrência e a suspensão do decurso do prazo de prescrição, enquanto esse processo impugnatório esteve pendente (artigos 49.º da LGT, 326.º e 327 do CC).

Ora, tendo a impugnação estado pendente desde 2002 até 16/01/07, data em que foi proferida decisão no respectivo processo no sentido da sua procedência (D. do probatório), inelutável será concluir-se que a prescrição necessariamente ainda não ocorreu tendo em atenção que a contagem do novo prazo prescricional só começa a correr a partir do trânsito em julgado da aludida decisão (artigo 327,º n.º 1 do CC).

Visando contrariar a conclusão de que não se encontraria prescrita a referida divida de Imposto Sucessório, vêm os recorrentes argumentar que não é possível uma impugnação judicial produzir efeitos em relação a novas liquidações efectuadas em consequência de anulação decretada por sentença judicial anterior.

Mas não têm razão.

De facto, a obrigação tributária emerge do facto tributário, não se confundindo com os actos de liquidação que os serviços da administração tributária praticam por forma a determinar o montante do imposto devido, os quais servem de suporte à sua exigibilidade-cfr. Casalta Nabais, in "Direito Fiscal", 3.ª edição, a fls 254.

Daí que, visando embora a impugnação judicial a anulação de uma concreta liquidação de imposto ou de outra prestações tributárias, o certo é que não pode deixar de relevar em termos de eficácia interruptiva da prescrição da correspectiva obrigação tributária do contribuinte, que se mantém como fio condutor comum às sucessivas liquidações que, eventualmente, venham a ser concretizadas em decorrência, como foi o caso, de anulação judicial das anteriores.

Importa, pois, concluir que não se encontra prescrita a dívida do Imposto Sucessório de 2000 em causa nos presentes autos, como se entendeu na sentença.

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

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa.*

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.