



DIÁRIO DA REPÚBLICA

26 de maio de 2014

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.^a Secção
(Contencioso Tributário)

Decisões em subsecção
em matéria de contencioso tributário geral
durante o 3.^o trimestre de 2013

Acórdão de 3 de Julho de 2013

Processo n.º 84/13-30.

Recorrente: A..., L.^{da}

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I. P.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A..., Lda., identificada nos autos, notificada do Acórdão deste STA, de 29 de Maio, de fls. 261 e segs., veio arguir a nulidade do mesmo, por violação do princípio do contraditório, da omissão de pronúncia e da competência em razão da hierarquia, ao abrigo do disposto no artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e nos artigos 668.º, n.º 1, alínea d), 668.º n.º 4, e 716.º, 203.º, n.º 1, e 205.º, n.º 1, todos do Código do Processo Civil (“CPC”), aplicável ex vi do disposto na alínea e) do artigo 2.º do CPPT.

2. A Requerente fundamenta o pedido, alegando, em síntese, que:

“(…) Da nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório”

“Conforme se mencionou, o Acórdão proferido veio a considerar que a medida de auxílio em questão respeitava o limiar de minimis, como era «plausível ou prognosticável»⁽¹⁾ e como aliás, «a Comissão veio a reconhecer a final»⁽²⁾ e que «só à medida que fossem realizadas tais acções é que se poderia averiguar se seriam ou não ultrapassados os limites de minimis, não havendo até então qualquer obrigação de notificação»⁽³⁾.

Sucede que em momento algum no processo a A... foi chamada a pronunciar-se sobre o eventual respeito do limiar de minimis das medidas em questão.

Em face do exposto, conclui a Recorrente que o acórdão recorrido viola o princípio do contraditório, porquanto “(…) nos presentes autos, não foi dada possibilidade à A... para se pronunciar sobre uma questão que se revelou decisiva para a decisão que veio a ser proferida por este Venerando Tribunal, sendo, por isso, semelhante irregularidade é susceptível de influir no exame ou decisão da causa”.

Na medida em que a observância deste princípio, na óptica da Recorrente conduziria “(…) a uma decisão diferente daquela que acabou por ser proferida com base em fundamento sobre o qual a A... não teve oportunidade de se pronunciar”.

Entre os argumentos apresentados destaca a Recorrente:

“(…) o auxílio em causa não foi configurado, nem classificado, pelo Estado Português como um auxílio de minimis aquando dessa sua introdução no ordenamento interno, nem terem sido cumpridas pelo Estado Português as obrigações inerentes à atribuição ou introdução de um auxílio dessa natureza, como deveria nos termos do disposto nos artigos 2.º e 3.º do Regulamento (CE) 994/98, de 7 de Maio de 1998.

“(…) à data em que o auxílio foi instituído — no ano de 1997 — e nos anos subsequentes, o mesmo não foi configurado como um auxílio de minimis, não se tendo estabelecido, sequer, na legislação atinente com esta medida, qualquer limite ao montante de auxílio a atribuir:

Nem foram cumpridas pelo Estado Português as obrigações inerentes à atribuição ou introdução de um auxílio dessa natureza, como deveria nos termos do disposto nos artigos 2.º e 3.º do Regulamento (CE) 994/98, de 7 de Maio de 1998.

Razão pela qual, a ulterior conclusão, volvidos 15 anos da respectiva introdução no ordenamento jurídico interno, de que o auxílio preenche os limiares de minimis (conclusão sobre a qual - note-se — não foi nunca a A... ouvida nos presentes autos) apenas origina que o mesmo se mostre, por esta via, compatível com o direito comunitário.

“(…) Da apreciação de matéria de facto e violação da competência em razão da hierarquia”

A este respeito, alega a Recorrente, entre o mais, que:

“O Acórdão ora notificado acabou por decidir que a medida de auxílio em questão respeitava o limiar de minimis, como era «plausível ou prognosticável»⁽⁴⁾, e «como a Comissão veio a reconhecer a final»⁽⁵⁾, aplicando-se o regime previsto «no art. 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006»⁽⁶⁾ e concluindo, em consequência, que inexistia obrigação de notificação à Comissão.

Assim, com a prolação da decisão nestes termos, este Venerando STA acaba por apreciar matéria de facto — apreciar a suposta aceitação por parte da Comissão da argumentação do Estado Português e apreciar o respeito pelo limiar de minimis da medida em causa nos autos —.

Matéria de facto esta, recorde-se, não alegada em 1.ª instância pelo IVV, não abordada pelo Tribunal a quo na sentença recorrida e não suscitada em sede de conclusões de recurso pela Recorrente (conclusões que, como é sabido, limitam o respectivo âmbito, nos termos do disposto nos artigos 660.º, n.º 2, 684.º, n.ºs 2 e 3 e 685.º-A, n.ºs 1 e 2, todos do CPC).

“(…) não se tendo este Venerando STA declarado incompetente em função da hierarquia e tendo acabado por decidir quanto a matéria de facto, este Tribunal acabou por cometer uma irregularidade

que influi na decisão da causa — como, de facto, influiu na decisão proferida, nessa parte, com base nesse fundamento —,

O que redunde em nulidade, nos termos do disposto do artigo 201.º, n.º 1, do CPC (aplicável ex vi artigo 2º, alínea e), do CPPT) decorrente da violação das regras de competência em razão da hierarquia, verificada com a prolação do Acórdão ora notificado, que aqui se vem arguir.

“(…) Da nulidade por omissão de pronúncia: a violação de regras comunitárias”

A propósito desta questão alega, entre o mais, a Recorrente que:

“Nos presentes autos acaba por vir invocada a aplicação, à situação sub iudice, do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, relativo aos auxílios de minimis.”

Sucede que tal invocação (e aplicação) viola normas comunitárias — em concreto, viola a norma constante do n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão.

Na verdade, o n.º 4 do artigo 2.º do referido Regulamento dispõe que:

*«O presente regulamento aplica-se **exclusivamente** aos auxílios relativamente aos quais é possível calcular com precisão, **ex ante**, o equivalente-subvenção bruto do auxílio, sem ser necessário proceder a uma avaliação de risco(…)» [sublinhado nosso].*

“(…) a violação de normas comunitárias é matéria de conhecimento oficioso, que este Tribunal tem o dever de conhecer.

Assim, este Venerando STA, ao não conhecer da violação da norma comunitária constante do n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão - violação em que se consubstancia a invocação, para a situação dos presentes autos, da isenção de notificação prévia prevista no n.º 1 do artigo 2.º do mesmo Regulamento -, acaba por não conhecer de questão de que devia tomar conhecimento”,

“(…) Da inconstitucionalidade”

Assaca ainda a Recorrente ao Acórdão recorrido o vício de inconstitucionalidade, uma vez que “(…) Ao não se proceder ao reenvio oportunamente requerido pela A...”⁽⁸⁾ nos autos, verifica-se uma interpretação do parágrafo 3 do artigo 267.º do TFUE violadora dos n.ºs 1 a 4 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), decorrente da omissão do dever de reenvio.

“(…) Por outro lado, ao não aplicar aos presentes autos a norma insita no n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, verifica-se, igualmente, uma infracção ao artigo 8.º da Constituição da República.

3. O Instituto da Vinha e do Vinho, I. P., Recorrido nos autos, notificado do requerimento de arguição de nulidades supra referido, veio pronunciar-se sobre o mesmo, nos termos seguintes:

“(…) na realidade, mais do que arguir nulidades, o que a Requerente pretende com o requerimento apresentado é, verdadeiramente, iniciar uma nova via de recurso, onde ela já não existe, para re-discutir a questão de fundo, já decidida em duplo grau de jurisdição...

(…) Efectivamente, das catorze (!) páginas que compõem o requerimento apresentado, metade são integralmente dedicadas à apresentação de alegações adicionais que, no entendimento da Requerente, justificariam que o STA decidisse em sentido diverso do que veio a fazer...

(…) E fá-lo, ademais, distorcendo o sentido da decisão tomada, procurando dessa forma demonstrar uma suposta violação do princípio do contraditório e uma alegada oposição entre os fundamentos de facto e a decisão proferida.

(…) a «nulidade» por suposta violação do princípio do contraditório não se reconduz a nenhuma das causas enunciadas no n.º 1 do artigo 668.º do CPC o que, só por si, levaria a que os argumentos expendidos pela Requerente não devessem ser relevados nesta sede...⁽⁹⁾

(…) que os elementos de facto em que se baseou a decisão são há muito conhecidos pela Requerente, tendo sido esta quem, primeiramente com a sua petição inicial (!), juntou o documento que os continha aos Autos...

(…) como resulta claramente dos Autos, o IVV notificou sempre a Requerente das peças apresentadas, inclusivamente das suas contra-alegações de recurso, pelo que, também nessa eventualidade, estaria despida de razão a Requerente.

(…) O que acaba de dizer-se, vale também para as alegações de foi apreciada, em violação da competência em razão da hierarquia, matéria de facto, tendo, por outro lado sido omitida a pronúncia em relação à suposta violação de regras comunitárias.

(…) são questões que não cabem no âmbito de apreciação das nulidades elencadas no n.º 1, do artigo 668.º do CPC e traduzem somente a discordância material em relação à fundamentação utilizada e à conclusão em que a mesma desemboca.

(…) E uma vez mais, evidenciam o equívoco, já referido, na interpretação que a Recorrente fez da decisão proferida, dispensando-se o Recorrido de discorrer mais longamente sobre a matéria.

(…) Finalmente, a Requerente pretende ainda e estranhamente imputar à decisão proferida por este Venerando Tribunal o vício de inconstitucionalidade por ter optado — opção essa que se encontra legalmente prevista — por não proceder ao reenvio prejudicial solicitado pela Requerente em sede de recurso.

(...) *De resto, nas palavras da doutrina: «o reenvio não é um recurso ou uma faculdade processual das partes no processo principal. O reenvio integra uma competência exclusiva da natureza jurisdicional [...]. O facto de uma das partes suscitar uma questão de interpretação ou validade de um acto da UE não significa que haja lugar a reenvio prejudicial».*⁽¹⁰⁾

4. Com dispensa de vistos, dada simplicidade da questão, cumpre apreciar e decidir.

5. Quanto às alegadas nulidades do acórdão por violação do princípio do contraditório e da competência em razão da hierarquia

5.1. Cumpre antes de mais salientar que as causas de nulidade da sentença são apenas e tão só as elencadas no n.º 1 art. 668º do CPC, donde não constam a pretensa violação do princípio do contraditório nem a alegada incompetência deste Supremo Tribunal em razão da hierarquia. A violação do princípio do contraditório pode, quando muito, constituir nulidade processual, nos termos do art. 201º do CPC, o que também não se verifica no caso dos autos, como melhor será analisado mais adiante.

Não obstante o exposto, sempre se dirá que, em ambos os casos, a invocação de tais nulidades só se compreendem por a recorrente incorrer em erro na interpretação do acórdão, uma vez que, ao contrário do pressuposto de que parte, o acórdão recorrido não fez assentar o seu julgamento na circunstância de a medida de auxílio em questão respeitar o limiar *de minimis* nem tão pouco na suposta aceitação por parte da Comissão da argumentação do Estado português sobre o cumprimento daquele limiar.

Com efeito, no Acórdão de 23 de Abril de 2013, proc n.º 29/2013, para o qual o acórdão ora recorrido remete, diz-se claramente que ainda que não se entendesse que no caso não havia lugar à obrigação de notificação, tal não implicaria necessariamente que houvesse razões para anulação da taxa de promoção do vinho, por força do princípio da proporcionalidade.

Para esse efeito ponderou-se no mencionado acórdão que:

“Como ficou dito, as razões que levam a Jurisprudência do TJ e a própria doutrina a sancionar com a nulidade o incumprimento da obrigação de comunicação prévia das ajudas de Estado reside na particularidade do bem jurídico que se pretende acautelar e que é o de impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado e evitar que as trocas entre os Estados-Membros sejam perturbadas pelas vantagens concedidas pelas autoridades públicas que falseiem ou ameacem a concorrência.

Ora, no caso em apreço, a finalidade que se pretende obter foi alcançada, na medida que não subsiste qualquer violação do Direito Comunitário, pelo que a aplicação automática da sanção da nulidade seria manifestamente desproporcionada. Sobretudo se se tiver em conta que, recorde-se, a receita da taxa afecta ao financiamento das actividades do IVV, I.P., corresponde a mais de 62% do seu orçamento e que a componente da taxa que inicialmente suscitou dúvidas à Comissão representa apenas uma pequena parte.

Note-se também que a proceder a tese da recorrente, a mesma teria como consequência pôr em causa o financiamento da actividade do IVV, I.P., pelo menos desde 1995, com a consequente violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

Finalmente, tal como consignado nas Conclusões do Advogado Geral L.A. GEELHOED, atrás mencionadas, a obrigação de notificação “não pode constituir um obstáculo à competência dos Estados-Membros para pôr em execução regulamentações fiscais gerais. Com efeito, estas não podem, por definição, constituir um auxílio.”

“Finalmente, para além do que já ficou dito, não podemos deixar de salientar que, como ficou demonstrado, a liquidação da taxa de promoção que diz respeito à situação da recorrente não foi afectada pelas dívidas suscitadas pela Comissão quando decidiu dar início ao procedimento de investigação previsto no art. 88º, n.º 2, do TCE (art. 108º, n.º 2, do TFUE)”.

“Por outro lado, o juízo de aferição da legalidade da auto-liquidação não pode deixar de levar em conta as consequências que a recorrente pretende retirar de uma pretensa violação formal da regra «standstill», sem ter demonstrado ou sequer alegado que, no caso em apreço, estavam ultrapassados os limites de minimis, ou que a taxa respeita a produtos importados de outros Estados-Membros ou de Países Terceiros”.

“Em suma, a tese da recorrente conduziria, como já foi dito, a resultados absurdos e manifestamente desproporcionados”.

5.1.1. Por outro lado, mais propriamente quanto à alegada violação do princípio do contraditório, constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal, vazada, entre outros, no Acórdão do STA, de 29 de Outubro de 2008, proferido no recurso n.º 0556/08, “[n]ão existe a nulidade decorrente da preterição do contraditório se o Tribunal decidir uma questão suscitada nas contra-alegações do recorrido [...] se tiver sido dado cumprimento ao disposto no art. 229-A do Código de Processo Civil (notificação das contra-alegações ao Requerente)”.

Ora, no caso em apreço, tal como é salientado pelo Recorrido, “resulta claramente dos Autos, o IVV notificou sempre a Requerente das peças apresentadas, inclusivamente das suas contra-alegações de recurso”.

5.2. Quanto à nulidade por omissão de pronúncia: a violação de regras comunitárias

A nulidade do acórdão por omissão, prevista no art.º 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, está directamente relacionada com o comando fixado n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil, segundo o qual «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».

Constitui jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal, vazada entre outros, no Acórdão de 9 de Maio de 2012, proc n.º 245/11, que a omissão de pronúncia só existe “quando o tribunal deixe, em absoluto, de apreciar e decidir as *questões* que lhe são colocadas pelas partes, isto é, os problemas concretos que haja sido chamado a resolver, e não quando deixe de apreciar *razões, argumentos, raciocínios, considerações, teses* ou *doutrinas* invocadas pelas partes em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão das questões colocadas.

O que significa que, como a doutrina e a jurisprudência têm repetidamente explicado, “*questões*” não se confundem com *argumentos* ou *razões*. Por isso, quando as partes colocam ao tribunal determinada *questão*, socorrendo-se a cada passo de várias *razões* ou fundamentos para fazer valor valer o seu ponto de vista, o que importa é que o tribunal decida a questão colocada, não lhe incumbindo apreciar todos os fundamentos, argumentos ou *razões* em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão.

A este propósito diz a Recorrente que o acórdão reclamado procedeu à aplicação do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, que disciplina os auxílios de *minimis*, mas que não analisou nem aplicou o n.º 4 do artigo 2.º do referido Regulamento, que contraria a decisão acolhida no mesmo.

Mais uma vez, resulta patente da argumentação da Recorrente que não existe qualquer omissão de pronúncia, mais sim discordância com o sentido da solução acolhida por este Supremo Tribunal que, segundo a sua óptica, está em contradição como o referido preceito.

Em suma, também não ocorre a nulidade do acórdão, por omissão de pronúncia.

5.3. Da inconstitucionalidade

Finalmente, alega a Recorrente que se verifica uma inconstitucionalidade decorrente: (i) da omissão do dever de reenvio prevista no parágrafo 3 do artigo 267.º do Tratado de Funcionamento União Europeia; (ii) por não se aplicar aos presentes autos a norma ínsita no n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, verifica-se, igualmente, uma infracção ao artigo 8.º da Constituição da República.

Como bem argumenta o recorrido, “«[a] inconstitucionalidade material é o vício que afecta as normas ordinárias que infrinjam o disposto na Constituição e os princípios nela consignados, incluindo a interpretação que a tal conduza, pelo que não faz qualquer sentido jurídico a afirmação de que um acórdão é inconstitucional» — *cf.*: fr Acórdão do STJ, de 16 de Outubro de 2003, proferido no recurso n.º 03B1371”.

Por outro lado, “(...) o reenvio prejudicial só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional apreciar, tendo em conta as particularidades de cada processo, quer a necessidade de uma decisão prejudicial, quer a pertinência das questões a submeter — neste sentido, veja-se a decisão do próprio TJ (actual TU) de 6 de Outubro de 1982, *Cilfit e outros* (proc. C-283/81) e, a título nacional, *vide*, por todos, o recente aresto deste STA de 21 de Novembro de 2012, proferido no recurso n.º 0222/12”.

Neste último acórdão deste Supremo Tribunal, acolhendo a jurisprudência do próprio TJ⁽¹¹⁾, diz-se que a mesma vai no sentido de que “os órgãos jurisdicionais nacionais referidos são obrigados a cumprir o seu dever de reenvio a menos que concluam que a questão não é pertinente ou que a disposição do direito da União em causa foi objecto de uma interpretação por parte do Tribunal de Justiça ou que a correcta aplicação do direito da União se impõe com tal evidência que não dá lugar a qualquer dúvida razoável, devendo a verificação desta hipótese ser avaliada em função das características do direito da União, das dificuldades particulares de que a sua interpretação se reveste e do risco de surgirem divergências jurisprudenciais no interior da União”⁽¹²⁾.

Por conseguinte, à luz da citada jurisprudência, o reenvio só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional, “a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça”⁽¹³⁾.

Neste sentido, também segundo JÓNATAS MACHADO⁽¹⁴⁾ “o reenvio não é um recurso ou uma faculdade processual das partes do processo principal (...). O reenvio integra uma competência exclusiva de natureza jurisdicional. (...) O facto de uma das partes suscitar uma questão de interpretação ou validade de um acto da UE não significa que haja lugar a reenvio prejudicial.

“(...)”.

E, mais adiante, o mesmo Autor pondera que “O reenvio prejudicial para o TJUE é, em princípio, facultativo, dependendo exclusivamente de decisão discricionária do tribunal nacional. No entanto, casos há de reenvio obrigatório”, sendo que pressuposto importante que vale independentemente de se tratar de reenvio facultativo ou obrigatório “prende-se com a relevância da questão. Nos termos do art. 267º do TFUE, compete ao juiz nacional, a quem o litígio haja sido submetido, apreciar a necessidade de

uma decisão prejudicial para a prolação de uma decisão final e decidir sobre a pertinência das questões que submete ao TJUE. A questão deve ser suficientemente relevante para o desfecho do caso concreto para justificar o reenvio (...)”.

Em suma, no caso dos autos, o acórdão recorrido, ao concluir pela desnecessidade do reenvio limitou-se a fazer uso da discricionariedade que lhe é própria na matéria, em conformidade com a jurisprudência do TJ e da doutrina.

Não procede, pois, a invocada nulidade do acórdão por inconstitucionalidade.

6. Nestes termos e pelo exposto, acorda-se em julgar improcedente a arguição de nulidade do acórdão.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 3 de Julho de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

(¹) Cf. página 22 do Acórdão proferido nos autos.

(²) Cf. página 22 do Acórdão proferido nos autos.

(³) Cfr. página 22 do Acórdão proferido nos autos.

(⁴) Cf. página 22 do Acórdão proferido nos autos.

(⁵) Cf. página 22 do Acórdão proferido nos autos.

(⁶) Cf. página 22 do Acórdão proferido nos autos.

(⁷) Como conclui o Acórdão ora notificado: «de acordo com o estabelecido no artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, os auxílios de minimis estão isentos de notificação, não estando, pois, prevista qualquer aprovação ou confirmação por parte da Comissão» [...] «Tendo-se concluído pela inexistência, no caso em apreço, da obrigação de notificação, tal implica necessariamente inexistir igualmente obrigação de suspensão de execução da taxa em causa [...]» — cf. páginas 22 e 23 do Acórdão proferido nos autos.

(⁸) Cf. páginas 27 e 28 das alegações de recurso para este Venerando STA.

(⁹) Não espanta, pois, que as invocações de «nulidades» como a alegada têm sempre merecido, por parte deste STA, a observação de que tal «configura matéria que não cabe no âmbito da presente reclamação» — cfr. Acórdão do STA de 17 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 0969/12 (cit.)

(¹⁰) Cfr. Jónatas Machado (Coimbra 2010) *Direito da União Europeia*, p. 577 (cit.).

(¹¹) Cfr., entre outros, os Acórdãos de: 4 de Novembro de 1997, *Parfums Christian Dior*, C-337/95; de 4 de Junho de 2002, *LykkeSkog*, C-99/00; de 15 de Setembro de 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03.

(¹²) Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, ob cit., p. 964 e Acórdão do TJ de 6 de Outubro de 1982, *Cilfit* e outros, C-283/81.

(¹³) Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, ob cit., p. 965.

(¹⁴) Cfr. *Direito da União Europeia*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 577.

Acórdão de 3 de Julho de 2013.

Assunto:

Acção Administrativa Especial. Contribuição Autárquica. Isenção. Não tributação. Conceitos de acto tributário stritu sensu e lato sensu.

Sumário:

- I — *O n.º 6 do art.º 10º do CCA não contém uma restrição de direitos dos contribuintes, mas contém apenas uma condição para o gozo do direito à não tributação. O referido preceito não viola o princípio da proporcionalidade.*
- II — *A LGT quando se refere a actos tributários, está a referir-se a actos tributários stritu sensu. Ou seja, o acto de liquidação do imposto, que é praticado após a conclusão de diversos actos preparatórios (actos tributários lato sensu), como por exemplo o apuramento da matéria tributável. Também o n.º 1 do artº 78º faz referência à liquidação.*
- III — *Tem razão a recorrente, quando defende que o acto de deferimento do pedido de não sujeição à CA, não é um acto tributário, mas sim um acto administrativo em matéria fiscal e como tal a sua revogação está sujeita à observação dos prazos previstos no artº 141º do CPA, no caso 1 ano por aplicação dos n.ºs 1 e 2 do artº 141º do CPA em conjugação com a alínea a) do n.º 2 do artº 58º do CPTA, prazo que no caso não foi observado.*

Processo n.º 120/11-30.

Recorrente: A..., L.^{da}

Recorrida: Subdirectora Geral dos Impostos.
Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A..., Ld.^a, pessoa colectiva n.º ..., com sede na Rua ..., n.º ..., no Porto, intentou contra o **Mi-nistério das Finanças**, acção administrativa especial ao abrigo do disposto nos arts. 101.º, alínea f), da Lei Geral Tributária (LGT), 97.º, n.ºs 1, alínea p), e 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e 46.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

A autora ora recorrente impugnou o acto constante do despacho da Senhora Subdirectora-geral, B..., datado de 20/1/2006, notificado à autora através do Ofício n.º 1952, onde, por um lado, decidiu indeferir o pedido do recurso hierárquico apresentado pela autora em 25/1/2005, (no qual foi pedido a revogação do despacho proferido pela Chefe do Serviço de Finanças de Valongo-2, que não reconheceu a suspensão de Contribuição Autárquica (CA), respeitante aos anos de 2001 e 2002, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 10.º do Código de Contribuição Autárquica (CCA), relativamente aos prédios inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob os artigos 9.574, 9.576, 9.577, 9.578, 9.579 e 9.580 e subsequente condenação da entidade competente na prática do acto administrativo de reconhecimento do aludido direito à suspensão de CA, e, por outro lado, decidiu revogar o despacho de 27/12/2004, no qual era reconhecida a não sujeição a CA, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 10.º do CCA, pelo período de três anos, de 2003 a 2005.

Por acórdão de 29 de Abril de 2010, o TAF de Penafiel julgou a acção totalmente improcedente, absolvendo o réu do pedido. Reagiu a recorrente, interpondo o presente recurso, cujas alegações **integram as seguintes conclusões:**

A — Do Despacho da Subdirectora-Geral onde foi decidido o indeferimento do pedido no recurso hierárquico apresentado pela Recorrente e, conseqüentemente, a não suspensão da tributação de CA nos anos de 2001 e 2002

a) A alínea e) do n.º 1 do artigo 10.º do CCA estabelece os pressupostos de acesso ao direito à suspensão da tributação da CA,

b) Enquanto o n.º 5 do artigo 10.º do CCA estabelece os meros requisitos formais para controlar a verificação dos pressupostos de não sujeição previstos na famigerada alínea e) do n.º 1 do mesmo preceito legal;

c) Assim, o relevante para o reconhecimento da não sujeição a CA é a verificação dos pressupostos previstos na alínea e) do n.º 1 do artigo 10.º do CCA e não o n.º 5 do mesmo artigo;

d) A entender-se de outro modo, teremos de forçosamente de concluir que o n.º 6 do artigo 10.º do CCA não respeita o princípio da proporcionalidade ao estabelecer o pagamento da contribuição em caso de falta ou extemporânea apresentação da comunicação prevista no n.º 5 do mesmo artigo, pois revela-se uma sanção mais gravosa do que, se para a situação fosse cominada a aplicação de uma coima, por referência do Regime Geral das Infracções Tributárias;

e) Deste modo, podemos concluir que o Despacho da Subdirectora-Geral enferma do vício de violação de lei, porquanto tem subjacente a aplicação do n.º 6 do artigo 10.º do CCA, o qual é materialmente inconstitucional por violar o princípio da proporcionalidade, previsto nos artigos 2.º, 18.º n.º 2 e 266.º da Constituição da República Portuguesa, e, por conseguinte, deverá ser anulado.

B — Quanto à parte do Despacho da Subdirectora-Geral onde foi decidido revogar o Despacho do Chefe do Serviço de Finanças, no qual foi reconhecida a não sujeição a CA, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 10.º do CCA, pelo período de três anos, de 2003 a 2005

f) A competência para o reconhecimento da suspensão da tributação, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 10.º do CCA, é do serviço de finanças da área da situação dos prédios, no caso em concreto, do Chefe do Serviço de Finanças de Valongo 2;

g) O regime do artigo 142.º do CPA, que não depende da abertura do nenhum procedimento de recurso hierárquico, prevê que os superiores hierárquicos não podem revogar os actos administrativos dos seus subalternos, desde que aqueles actos tenham sido praticados no exercício da competência exclusiva destes;

h) Por seu lado, o regime do artigo 174.º do CPA, inserido no âmbito do procedimento de recurso hierárquico, prevê que o órgão competente para conhecer do recurso hierárquico pode revogar o acto recorrido do subalterno, independentemente de ter sido praticado no âmbito da competência exclusiva deste, desde que não ultrapasse o objecto do recurso interposto;

i) Ora, no presente caso, a matéria controvertida no recurso hierárquico restringia-se ao indeferimento do pedido de não sujeição de CA pelo período de 2001 e 2002, pelo que a revogação do Despacho do Chefe do Serviço de Finanças sobre uma matéria não controvertida padece do vício de incompetência relativa, e, conseqüentemente, deverá ser anulada, nos termos do artigo 174.º do CPA;

j) Caso assim não se entenda, e sem prescindir,

k) A revogação de um acto administrativo quando inválido, como alegadamente se pretende que seja o caso em apreço (revogação parcial), apenas pode ser revogado com fundamento na sua invalidade e dentro do prazo do respectivo recurso contencioso, no caso 1 ano, conforme resulta do estatuído nos ns.º 1 e 2 do artigo 141º do CPA, em conjugação com a alínea a) do n.º 2 do artigo 58º do CPTA;

l) Pelo que, o decurso do aludido prazo de 1 ano sem que o acto tenha sido revogado, determina a sanção da alegada ilegalidade deste, tudo se passando como se o acto fosse válido, aplicando-se neste caso o regime do artigo 140º do CPA.

m) De acordo com este preceito, os actos administrativos que sejam válidos são livremente revogáveis, excepto, entre o mais, quando forem constitutivos de direitos, como é o caso em apreço, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 140º do CPA;

n) Do mesmo modo, o n.º 4 do artigo 12º do EBF estabelece que o acto administrativo que conceda um benefício fiscal não é revogável, salvo se, entre o mais, o benefício tiver sido indevidamente concedido, porém, como acima se demonstrou, a alegada ilegalidade encontra-se sanada;

o) O regime do artigo 78º da LGT não compreende os actos administrativos em matéria fiscal, pois o seu âmbito de aplicação está reservado à revisão dos actos tributários “*strictu sensu*”, ou seja, dos actos de liquidação de obrigações tributárias;

p) Contudo, a remissão contida no n.º 1 do artigo 79º da LGT para os “prazos da sua revisão” exclui, pela sua natureza, a revogação dos actos administrativos em matéria fiscal que sejam constitutivos de direitos;

q) Aos actos administrativos em matéria fiscal não se aplica, por remissão do n.º 1 do artigo 79º da LGT, o prazo de quatro anos previsto no artigo 78º da LGT, mas o regime previsto no artigo 141º do CPA;

r) Deste modo só se pode concluir que o Despacho da Subdirectora-Geral onde decidiu revogar o Despacho do Chefe do Serviço de Finanças, aqui em apreço, é inválido, por ilegalidade, dada que a revogação do acto administrativo em apreço estava legalmente proibida, enfermando portanto aquele do vício de violação de lei e, conseqüentemente, deverá ser anulado;

s) Caso assim não se entenda, e sem prescindir,

t) No objecto social da A... consta a actividade de compra, venda e revenda de imóveis, bem como a de promoção imobiliária;

u) A suspensão da tributação prevista na alínea e) do n.º 1 do artigo 10º do CCA fundamenta-se na circunstância dos prédios (construídos para venda) constituírem «mercadorias» da respectiva actividade, a qual deve ser tributada exclusivamente com base no rendimento que os agentes económicos (que constroem, directamente ou indirectamente, para venda) venham a obter e, conseqüentemente, não devem ser sujeitos a tributação em imposto sobre o património;

v) Os pressupostos da aplicação da referida suspensão são dois:

i) O terreno tenha passado a figurar no activo da empresa;

ii) A empresa tenha por objecto a construção de edifícios para venda.

w) A Recorrente demonstrou claramente a verificação do primeiro requisito;

x) A construção frásica da alínea e) do n.º 1 do artigo 10º do CCA ao empregar a preposição «por», claramente, significa que a empresa deve exercer a actividade de construção de edifícios para venda e não que a mesma conste no seu objecto social;

y) A Recorrente, ao exercer a actividade de promotora imobiliária, preenche claramente o segundo requisito, qual seja, constrói imóveis para venda;

z) Dada a inexistência de um conceito de promoção imobiliária nas normas fiscais, temos de nos socorrer de outros ramos do direito para determinar o seu sentido (cfr. n.º 2 do artigo 11º da LGT);

aa) Assim, o conceito de promoção imobiliária compreende, inequivocamente, a construção, por conta própria ou mediante contrato de empreitada, o prédio e a promoção da sua venda, integrando tal conceito o escopo subjacente à suspensão da tributação prevista na alínea e) do n.º 1 do artigo 10º do CCA;

bb) Se dúvidas subsistissem na interpretação da alínea e) do n.º 1 do artigo 10º do CCA, quanto ao facto do seu alcance abranger igualmente a actividade de “promotor imobiliário”, elas contudo deixam de existir quando, alheando-nos de meras questões formais, olhâmos para a realidade dos factos em apreço, quais sejam a actividade efectivamente exercida pela Recorrente, a qual se traduz, e para o que aqui interessa, na aquisição de terrenos com vista à construção de imóveis destinados à posterior venda, a construção mediante contrato de empreitada desses mesmos imóveis, e a promoção da sua venda, o que claramente, e em substância económica, configura a actividade a que se dirige a norma em apreço, preenchendo, para além de qualquer dúvida, os motivos que estiveram subjacentes à sua criação e acima enunciados;

cc) No que diz respeito à existência de diferentes códigos no CAE, e sem prejuízo da sua natureza meramente estatística, o CAE Rev. 3 incluiu a actividade de promoção imobiliária na secção F “Construção”, com o CAE 41100, adaptando assim a natureza da actividade económica da promoção imobiliária às reais configurações do seu exercício;

dd) No que diz respeito à redacção das alíneas h) e i) do n.º 1 do artigo 61º do Código do IMI, “em que o legislador distingue as associações de construtores, das associações de promoção e de mediação mobiliária, reforçando a ideia que quando quer dizer construção civil, não quer abranger a actividade de promoção imobiliária e vice-versa”, apenas podemos concluir que persistem dois conceitos distintos, a promoção imobiliária e a mediação imobiliária, que independentemente de integraram com um vogal único a Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos, não confluem quanto ao objecto social e à actividade económica desenvolvida;

ee) Pois, se atendermos às associações do sector, podemos observar que foram constituídas associações diversas: a Associação Portuguesa de Promotores e Investidores Imobiliários, a Associação Portuguesa das Empresas de Mediação Imobiliária e a **Associação das Empresas de Construção Civil e de Promoção Imobiliária**;

ff) Onde se distingue mediação imobiliária de promoção imobiliária e se agrupa a construção civil com a promoção imobiliária;

gg) Deste modo, podemos concluir que o Despacho aqui em crise padece de um vício de violação da lei por erro nos pressupostos de direito, porquanto, ao contrário do alegado e conforme evidenciado pelo supra exposto, no caso em apreço a concessão de não sujeição a CA por um período de 3 anos, com início em 2003 e termo em 2005, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 10º do CCA, preenche todos os pressupostos legais e, como tal, ao contrário do alegado, foi devidamente concedida.

PEDIDO

Nestes termos e nos mais de direito que Vs. Exas. doutamente não deixarão de suprir, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogado o douto acórdão do Tribunal *a quo*, e, consequentemente, a acção administrativa especial apresentada pela Recorrente deve ser julgada procedente, com todas as suas consequências legais. Pois só assim se fará inteira e sã JUSTIÇA!

A recorrida formulou contra-alegações que integram as conclusões seguintes:

1. A Autora nos presentes autos recorre da sentença de 29-04-2010 que julgou a acção totalmente improcedente e absolveu o réu da instância.

2. A sentença recorrida manteve o despacho da Subdirectora-Geral dos Impostos de 20 de Janeiro de 2006, que indeferiu o recurso hierárquico onde pugnava pela revogação do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Valongo 2, o qual não reconheceu a suspensão de Contribuição Autárquica relativamente aos anos de 2001 e 2002 nos termos da alínea e) do art.º 10º do CCA [em vigor ao tempo], no que respeita aos imóveis (terrenos para construção) da freguesia de ..., sob os artigos nºs 9574, 9576, 9577, 9578, 9579 e 9580.

3. A Autora não tem razão, quando defende que os requisitos da alínea e) do n.º 1 do mesmo artigo são “meros requisitos formais com vista a controlar a verificação dos pressupostos da não sujeição”, e que «a “comunicação” a que se refere o n.º 5 daquele artigo 10º, a qual apesar de ser obrigatória, não tem efeitos constitutivos, configurando-se apenas acessória.)

4. Como bem salientou a sentença recorrida, o n.º 5 e 6 do artigo 10º do CCA impõem um ónus ao contribuinte, pois exigem a comunicação ao serviço de finanças da área da situação dos prédios, da verificação do facto determinante da sua aplicação, no prazo de 90 dias.

5. Ora, da interpretação deste preceito se retira que o legislador não quis que esta imposição fosse meramente acessória, pois que, não sendo cumprida, o imposto seria imediatamente devido, ficando a situação enquadrada na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do CCA.

6. Contrariamente ao defendido pela Autora, o n.º 6 do artigo 10º não impõe nenhuma restrição, mas apenas uma condição para o gozo do direito à não tributação.

7. Aliás, também nos termos do artigo 12º n.º 4 do EBF (citado pela Autora), os benefícios estão dependentes da verificação das obrigações impostas e condicionados à verificação dos pressupostos (n.º 2) E, de facto, o indeferimento do recurso hierárquico fundamentou-se no não preenchimento de um dos pressupostos contemplados na alínea e) do n.º 1 do artigo 10º do CCA.

8. Deste modo, podemos concluir que a sentença recorrida fez uma análise correcta e decidiu bem, ao considerar que o acto recorrido não padece do vício de violação de lei, nem o n.º 6 do artigo 10º do CCA padece do vício de inconstitucionalidade; conforme jurisprudência citada, constante do Ac. do STA proferido no proc.24183 em 05/04/2000.

9. Quanto ao suscitado vício de incompetência da Senhora Subdirectora-geral, também neste a sentença a quo decidiu acertadamente ao concluir que a competência para a decisão não é exclusiva do Chefe do Serviço de Finanças, pelo que, de facto, a Sra. Subdirectora-Geral dos Impostos tinha competência para revogar o acto.

10. A A. sustenta que o prazo de revogação é de um ano, nos termos do artigo 141º do CPA, e que o despacho de revogação proferido em 06/03/2006 é ilegal porque ocorreu depois de passado um ano sobre o acto revogado;

11. Igualmente, nesta questão a douta sentença recorrida andou bem ao entender que o prazo de revogação dos actos tributários tem um regime especial. E nessa medida, atendendo aos factos provados

e aos artigos 78º e 79º da LGT, considerou que o acto de revogação foi proferido em prazo, porque o foi antes de decorridos os quatro anos sobre a data da liquidação.

12. A Autora também não tem razão quando pede a anulação do despacho recorrido por vício de violação de lei, por não considerar reunidos os pressupostos legais da alínea e) do nº1 do artigo 10º do CCA.

13. O artigo 10º do CCA dispõe: “*A contribuição é devida a partir: “(...) e) Do quinto ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno de construção tenha passado a figurar no activo de uma empresa que tenha por objecto a construção de imóveis para venda.*” (destaque nosso) 14. Ora, a Autora conforme se vê da declaração de início de actividade constante do PA junto aos autos, tem como actividade principal a compra, venda e revenda de imóveis, e também tem outra actividade, designada por promoção imobiliária (cujo o número na Classificação Portuguesa das Actividades Económicas é o 70110).

15. Mantendo o que vimos defendendo, salientamos que a actividade Promoção Imobiliária e a actividade Construção de Edifícios pertencem a categorias diferentes na Classificação Portuguesa de Actividades Económicas (www.ine.pt).

16. Pelo que, cada uma dessas actividades tem objectivos diferentes e individualizados e como a Autora **não tem** no seu objecto social a actividade de construção de imóveis, apenas pretende fazer entender o conceito de promoção imobiliária, para justificar o facto de ter adquirido terrenos de construção no intuito de vender prédios urbanos nele construídos, sem ter por objecto **a construção** de edifícios.

17. Pelo supra exposto, fica claro que o acto recorrido também não padece do invocado vício de erro nos pressupostos de direito, na medida em que a A. não reúne os pressupostos legais da alínea e) do nº1 do artigo 10 do CCA.

18. Por tudo o supra exposto, bem andou a douta sentença recorrida, não padecendo de nenhum dos vícios ou ilegalidades imputados, razão pela qual deve ser mantida.

Nestes termos e nos demais de Direito que V. EX^a, doutamente se dignará suprir, deve o presente Recurso jurisdicional ser julgado improcedente pela não verificação de qualquer vício ou ilegalidade, mantendo-se a douta sentença com todas as legais consequências.

O EMMP não se pronunciou sobre o mérito do recurso, por entender que, a relação jurídico-material controvertida não se enquadrava no âmbito dos artigos 9º n.º 2 e 146º nº1 do CPTA.
2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal “a quo” deu como provada a seguinte factualidade:

A) Em 24/7/2002 a autora, ao abrigo do art. 10º, n.º 1, alínea e), do CCA, requereu ao Chefe da 2ª Repartição de Finanças de Valongo, a não sujeição da CA dos terrenos para construção inscritos sob os artigos 9574, 9576, 9577, 9578, 9579 e 9580, da matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Valongo, pelo período a que tivesse direito, em virtude de se tratar de terrenos para construção que passam a figurar no activo de uma empresa que tem por objecto a construção de edifícios para venda.

B) Neste requerimento a autora alega que adquiriu os referidos prédios por escritura de compra e venda, lavrada em 18/10/2001 e que requereu o averbamento em seu nome em 18/2/2002. - -

C) Com o requerimento a autora juntou cópia da sua declaração de inscrição início de actividade em que declara como actividade principal a compra, venda e revenda de imóveis, com o CAE 70120, e como outras actividades a promoção de imóveis, com o CAE 70110. - -

D) A autora juntou ainda balancete de saldos do qual constam do seu activo os referidos terrenos para construção.

E) Em 27/12/2004, o adjunto do Chefe da 2.ª Repartição de Finanças de Valongo proferiu o seguinte despacho, por delegação: «considere-se não sujeito a C.A., por um período de 3 a) anos, com início em 2003 e termo em 2005, nos termos da alínea E) do n.º 1 do artigo 10.º do Código da Contribuição Autárquica, os prédios abaixo indicados: - artigo nº9574-9576-9577-9578-9579 e 9580 Urbano da freguesia de ...

a) perdeu o direito a não sujeição a CA quanto aos anos de 2001 e 2002 em virtude de ter requerido fora do prazo (90 dias após a data da aquisição nºs 5 e 6 do artº 10º do CCA)».

F) Este despacho foi notificado à autora em 28/12/2004. - -

G) A autora recorreu hierarquicamente deste despacho pedindo a sua revogação parcial, na parte em que indeferiu o pedido de não sujeição de Contribuição Autárquica relativa aos anos de 2001 e 2002.

H) Sobre o recurso hierárquico foi proferida a informação n.º 1165 que conclui «que o recurso hierárquico não merece provimento devendo contudo revogar-se o despacho recorrido substituindo-o por outro que reponha a tributação desde o ano de 2001 com todas as consequências legais».

I) A autora foi notificada para exercer o direito de audiência prévia e nada disse.

J) Em 21/12/2005 foi proferida a informação n.º 1493 que invocando o art. 10º, n.º 1, alínea e), do CCA e o facto da autora não ter por objecto a construção de edifícios para venda, bem como o não cumprimento do prazo de 90 dias nos termos do art. 10.º, nºs 5 e 6, do CCA, concluiu «que o recurso hierárquico não merece provimento devendo contudo revogar-se o despacho recorrido substituindo-o por outro que reponha a tributação desde o ano de 2001 com todas as consequências legais».

K) Sobre esta informação foi proferido o despacho de C..., t c. adm. trib. assessora: «Confirmando. Com base nos fundamentos expostos, proponho que seja convolado em definitivo o projecto de decisão proferido em 11/11/2005, na informa o n.  1165, no sentido de ser negado provimento ao recurso hierárquico e ainda revogar-se a decisão que concedeu a suspensão de tributa o pelo período de 2003 a 2005 por não estarem reunidos os pressupostos do n.  1, alínea e) do art. 10.  do CCA, ao tempo, nos termos do art. 141.  do CPA».

L) Sobre esta informa o e este despacho foi proferido o seguinte parecer de D..., gestor tributário: «Confirmando, devendo negar-se provimento ao recurso hierárquico com os fundamentos da informa o e parecer do Sr. Chefe de Divisão. Deve ainda ser revogada a decisão que concede a suspensão pelo período de 2003 a 2005 pela não verifica o dos pressupostos».

M) Em 20/1/2006, B....., subdirectora-geral, proferiu o seguinte despacho:

«Concordo. Convento em definitivo o projecto de decisão notificado nos termos do art. 60.  LGT. EM consequência indefiro o pedido com os fundamentos nele expressos, bem como da presente informa o».

N) Este despacho foi notificado   autora em 6/3/2006.

3 – DO DIREITO

O colectivo do TAF de Penafiel, julgou a ac o improcedente por entender que:

(destacam-se apenas os trechos mais relevantes da decisão com interesse para o presente recurso)

“**A...., Ld.^a**, pessoa colectiva n. , com sede na Rua, n. , no Porto, intentou contra o **Ministério das Finanças**, doravante abreviadamente designados autora e réu, respectivamente, a presente ac o administrativa especial ao abrigo do disposto nos arts. 101. , alínea j), da Lei Geral Tributária (LGT), 97. , n.às 1, alínea p), e 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e 46.  e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

A autora impugna o acto constante do despacho da Senhora Subdirectora-geral, B..., datado de 20/1/2006, notificado   aqui Autora através do Ofício n.  1952, onde, por um lado, decidiu indeferir o pedido do recurso hierárquico apresentado pela autora em 25/1/2006, (no qual foi pedido a revoga o do despacho proferido pela Chefe do Serviço de Finanças de Valongo-2, que não reconheceu a suspensão de Contribui o Autárquica (CA), respeitante aos anos de 2001 e 2002, nos termos da alínea e) do n.  1 do artigo 10.  do Código de Contribui o Autárquica (CCA), relativamente aos prédios inscritos na matriz predial urbana da freguesia de, sob os artigos 9.574, 9.576, 9.577, 9.578, 9.579 e 9.580 e subsequente condena o da entidade competente na prática do acto administrativo de reconhecimento do aludido direito   suspensão de CA, e, por outro lado, decidiu revogar o despacho de 27/12/2004, no qual era reconhecida a não sujei o a CA, nos termos da alínea e) do n.  1 do artigo 10.  do CCA, pelo período de três anos, de 2003 a 2005.

Invoca, em síntese, o vício de viola o de lei do despacho da Senhora Subdirectora-geral, na parte em que indefere o pedido de não sujei o dos referidos prédios   CA, que tem subjacente a aplica o n.  6 do artigo 10.  do CCA, o qual   materialmente inconstitucional por violar o princípio da proporcionalidade, tal como está estabelecido nos artigos 2. , 18. , n.  2, e 266.  da Constitui o da República Portuguesa, e, conseqentemente, deverá ser anulado.

Quanto   parte do despacho que revoga o despacho do Adjunto do Chefe do Serviço de Finanças de Valongo — 2, Ermesinde, proferido por subdelega o, de 27/12/2004, no qual era reconhecida a não sujei o a CA, nos termos da alínea e) do n.  1 do artigo 10.  do CCA, pelo período de tr s anos de 2003 a 2005, invoca: **a)** v cio de incompet ncia, no caso relativa, pois a compet ncia exclusiva era de outro  rg o (chefe do serviço de finanças) da mesma pessoa colectiva e, conseqentemente, anulado; **b)** v cio de viola o de lei, porque a revoga o n o era legalmente admissível, por ter decorrido mais de um ano sobre a data do despacho revogado; e **c)** v cio de viola o de lei, por erro nos pressupostos de direito, porquanto a promo o imobiliária engloba a actividade da autora e como tal estão verificados os pressupostos legais para concessão da não sujei o a CA por um período de 3 anos, com início em 2003 e termo em 2005, nos termos da alínea e) do n.  1 do art. 10.  do CCA.

Conclui pedindo a anula o do despacho da Senhora Subdirectora-geral, B..., de 20/1/2006, notificado   aqui autora através do Ofício n.  1952, onde foi decidido indeferir o recurso hierárquico apresentado pela autora em 25/1/2005.

O réu, regularmente citado, contestou alegando que o acto impugnado não padece de nenhum dos vícios que lhe são imputados. O réu entende que o n.  6 do art. 10.  do CCA impõe um ônus ao sujeito passivo e   uma condi o para gozo do direito   não tributa o e não   inconstitucional. Além disso, a autora tem por actividade a promo o imobiliária e não a constru o, pelo que não preenche os pressupostos legais do art. 10. , n.  1, alínea e), do CCA. Relativamente   competência, o réu entende que a Senhora Subdirectora-geral dos Impostos tem competência para revogar o acto do Chefe do Serviço de Finanças de Valongo — 2, Ermesinde; Quanto   legalidade da revoga o do acto o réu entende que o prazo para revoga o   o prazo da liquida o, que como prazo especial, prevalece sobre o prazo do art. 141.  do CPA, pelo que   tempestivo e legal. Conclui pedindo a improcedência da ac o.

Pelo despacho de fls. 68 foi determinado que o processo já permitia, sem mais indagações a apreciação do pedido. Em consequência as partes foram notificadas para alegarem.

As partes alegaram invocando as razões de facto e de direito já apresentadas nos articulados e concluíram formulando os mesmos pedidos.

Questões que ao tribunal cumpre solucionar.

As questões a decidir são **(I)** o vício de violação de lei do despacho da Senhora Subdirectorageral, na parte em que indefere o pedido de suspensão da tributação dos referidos prédios à Contribuição Autárquica; **(II)** o vício de incompetência da Senhora Subdirectora-geral; **(III)** o vício de violação de lei, por ilegalidade; e **(IV)** o vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, do despacho que revoga o despacho do Adjunto do Chefe do Serviço de Finanças de Valongo —2, Ermesinde.

2 — Pressupostos processuais.

(...)

3 — Fundamentação.

(...)

3.2 — De direito.

I — O vício de violação de lei do despacho da Subdirectora — Geral de indeferimento do pedido do recurso hierárquico, na parte em que indefere o pedido de não sujeição dos referidos prédios à Contribuição Autárquica relativa aos anos de 2001 e 2002.

A autora entende que a comunicação prevista no art. 10.º, n.º 5, do CCA apesar de ser obrigatória não tem efeitos constitutivos, sendo uma obrigação acessória cujo incumprimento deve ser sancionado com uma coima e não com os efeitos do n.º 6 do art. 10.º sob pena de inconstitucionalidade material, por violação do princípio da proporcionalidade dos arts. 2.º, 18.º, n.º 2, e 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Vejamos.

O art. 10.º, n.ºs 5 e 6, do CCA estabeleciam: «5—Para efeitos do disposto nas alíneas *e*) e *f*) do n.º 1 (...), deverão os sujeitos passivos comunicar à repartição de finanças da área da situação dos prédios, no prazo de 90 dias contados da verificação do facto determinante da sua aplicação, a afectação dos prédios àqueles fins.

6 — Nas situações a que alude o número anterior, se a comunicação for apresentada para além do prazo referido, a contribuição é devida por todo o tempo já decorrido, iniciando-se a suspensão da tributação apenas a partir do ano seguinte ao da comunicação, cessando, todavia, no ano em que findaria caso tivesse sido apresentada em tempo».

Os n.ºs 5 e 6 do art. 10.º do CCA consignam uma condição dum direito à não tributação da CA. Esta condição realiza-se através do ónus imposto ao sujeito passivo que para beneficiar do respectivo direito tem de o cumprir.

Caso contrário, perde o direito à suspensão da tributação.

A obrigação da comunicação à repartição de finanças no prazo de 90 dias do facto determinante ia suspensão da tributação não é uma mera obrigação acessória.

Os n.ºs 5 e 6, do art. 10.º do CCA, limitam-se a estabelecer os pressupostos ou condições de cesso ao direito à suspensão da tributação da CA.

Ao invés do entendimento da autora, o ónus da comunicação constitui um facto condicionador do direito à não sujeição e à não tributação. Estando em causa uma regra de incidência da CA, a sua verificação está dependente do comportamento e da diligência do sujeito passivo, impondo-lhe um ónus.

Se o contribuinte cumpre o seu ónus, retira daí a correspondente vantagem, mas se não cumpre sujeita-se à consequência fiscal indicada na lei (Acórdão de 5/4/2000, da 2.ª secção do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 24183).

No caso em apreço a autora não cumpriu o seu ónus.

Com efeito, comprou os referidos prédios em 18/10/2001, participou-os em 18/2/2002 e requereu 1 suspensão da tributação em 24/7/2002, isto é depois de decorridos mais de 90 dias da aquisição dos referidos prédios.

Logo, não se verificam os pressupostos legais para o deferimento do pedido de suspensão da tributação para os anos de 2003, 2004 e 2005.

O despacho recorrido nesta parte é inatacável.

Quanto à invocada inconstitucionalidade a autora também não tem razão.

O art. 2.º da CRP prevê que «A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa.».

De acordo com o art. 18.º, n.º 2, da CRP «a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos».

Já o art. 266.º da CRP estabelece «1. A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

2. Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade da justiça, da imparcialidade e da boa-fé».

O princípio da proporcionalidade decorre da consagração do Estado de Direito (art. 2º da CRP) e da necessidade de restrição dos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, as quais devem limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

«No que se refere ao princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso que veio também invocado, alicerçado no artigo 18.º n.º 2 da Constituição da República, temos que sobre este princípio fundamental existe já uma vasta e consolidada jurisprudência do Tribunal Constitucional, dela se podendo inferir que, tal princípio constitucionalmente consagrado — desde logo enquanto princípio decorrente do Estado de Direito (artigo 2º CRP) —, foi erigido como cânone aferidor da constitucionalidade ou inconstitucionalidade das normas.

O Acórdão n.º 526/06 (disponível em www.tribunalconstitucional.pt) retoma uma síntese das decisões deste Tribunal na matéria em apreço, onde se assinala que:

“o princípio da proporcionalidade, em sentido lato, pode (...) desdobrar-se analiticamente em três exigências da relação entre as medidas e os fins prosseguidos: a adequação das medidas aos fins; a necessidade ou exigibilidade das medidas e a proporcionalidade em sentido estrito, ou ‘justa medida’. Como se escreveu no (...) Acórdão n.º 634/93, (...): ‘o princípio da proporcionalidade desdobra-se em três subprincípios:

princípio da adequação (as medidas restritivas de direitos, liberdades e garantias devem revelar-se como um meio para a prossecução dos fins visados, com salvaguarda de outros direitos ou bens constitucionalmente protegidos); princípio da exigibilidade (essas medidas restritivas têm de ser exigidas para alcançar os fins em vista, por o legislador não dispor de outros meios menos restritivos para alcançar o mesmo desiderato); princípio da justa medida, ou proporcionalidade em sentido estrito (não poderão adoptar-se medidas excessivas, desproporcionadas para alcançar os fins pretendidos). [...]”

Este princípio “coloca a tónica na ideia de que o cidadão tem direito à menor desvantagem possível (...). O princípio da exigibilidade não põe em crise, na maior parte dos casos, a adopção da medida (necessidade absoluta) mas sim a necessidade relativa, ou seja, se o legislador poderia ter adoptado outro meio igualmente eficaz e menos desvantajoso para o cidadão” (J.J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, 2003, p. 270)» Acórdão n.º 424/2007, de 24/7/2007, da 1.ª Secção, do Tribunal Constitucional, processo n.º 443/07, disponível em w3.tribunalconstitucional.pt).

Porém, também decorre da jurisprudência do Tribunal Constitucional que «Só as normas restritivas dos direitos fundamentais (normas que encurtam o seu conteúdo e alcance) e não as meramente condicionadoras (as que se limitam a definir pressupostos ou condições do seu exercício) tem que responder ao conjunto de exigências e cautelas consignadas no artigo 18, ns. 2 e 3 da lei fundamental» (Acórdão n.º 88-099-2, de 28/4/1988, do Tribunal Constitucional, processo n.º 85-0101, disponível em www.dgsi.pt).

No caso em apreço, está em causa uma norma meramente condicionadora do direito à não tributação dos prédios, definida pelos n.ºs 5 e 6 do art. 10.º do CCA.

Logo, não constituindo elas próprias uma restrição do conteúdo ou alcance do direito à não tributação, mas um pressuposto ou mera condição de não sujeição a tributação, elas não estão sujeitas a apreciação e/ ou subsunção do princípio da proporcionalidade.

O n.º 6 do art. 10º do CCA não padece de qualquer inconstitucionalidade por violação do princípio da proporcionalidade.

De resto, a não inconstitucionalidade do art. 10º, n.º 6, do CCA, por violação do princípio da proporcionalidade foi já confirmada pelo Supremo Tribunal Administrativo nos seus acórdãos de 23/2/2000 e 5/4/2000, da 2.ª secção, proferidos nos processos n.ºs 24184 e 24183, respectivamente.

Nesta parte, improcede a o pedido da autora.

II — O vício de incompetência da Senhora Subdirectora-geral.

A autora invoca a incompetência da Senhora Subdirectora-geral para revogar o despacho do Adjunto do Chefe do Serviço de Finanças de Valongo —2, Ermesinde, que deferiu a não sujeição a CA, por um período de três anos, com início em 2003 e termo em 2005, dos prédios identificados no seu requerimento.

Alega, em síntese, que o deferimento do pedido é da competência exclusiva do Chefe do Serviço de Finanças e como tal a Senhora Subdirectora-geral não pode revogar o acto, sob pena de violação do disposto no art. 142º, n.º 1, parte final do CPA.

Ao invés, o réu entende que a Senhora Subdirectora-geral tem competência para revogar o acto. Cumpre apreciar e decidir.

Salvo disposição especial, são competentes para a revogação dos actos administrativos, além dos seus autores, os respectivos superiores hierárquicos, desde que não se trate de acto da competência exclusiva do subalterno (art. 142.º, n.º 1, do CPA).

O órgão competente para conhecer do recurso pode, sem sujeição ao pedido do recorrente, salvas as excepções previstas na lei, confirmar ou revogar o acto recorrido; se a competência do acto recorrido não for exclusiva, pode também modificá-lo ou substituí-lo (art. 174.º, n.º 1, do CPA).

O regime da revogação está dividido pelos arts. 142.º e 174.º do CPA. No primeiro temos a revogação espontânea, no segundo a revogação provocada.

O seu regime tem por isso de ser analisado conjuntamente.

E aqui estamos perante «Um dos casos em que as dificuldades do tratamento unitário, pelo Código, da revogação e da anulação administrativa, mais se fazem sentir, como revela VIEIRA DE ANDRADE (ob. cit., pág. 54), respeita ao poder do **superior hierárquico para anular o acto inválido do subalterno, mesmo que este tenha competência dispositiva exclusiva na matéria** — hipótese que este art. 142.º, n.º 1 (afeito exclusivamente à revogação de actos válidos com fundamento em inconveniência) parece excluir.

O preceito não pode, contudo, ser interpretado assim.

Aliás, se ele proibisse os superiores hierárquicos de revogarem, nesses casos de competência exclusiva dos seus subalternos, actos praticados por estes (válida ou invalidamente) o art. 142.º, n.º 1 entraria em colisão com o art. 174.º, n.º 1 do Código, que permite ao superior hierárquico, em recurso, revogar o acto do subalterno (sem o modificar ou substituir), mesmo que este tenha o exclusivo da respectiva competência dispositiva. E também pareceria muito estranho que o poder de superintendência do superior hierárquico ficasse restrito a uma função de garantia dos interessados e indiferente à consideração dos interesses públicos na matéria (que são, evidentemente, os predominantes na relação orgânica), se só admitíssemos a revogação nestes casos, quando requerida pelo interessado em recurso administrativo.

E, portanto, ou se faz como Vieira de Andrade, considerando que a parte final do n.º 1 do art. 142.º só se aplicaria à revogação por inconveniência ou, então, faz-se uma adaptação da sua tese e sugeriríamos que o preceito fosse lido como significando que o superior hierárquico pode revogar o acto do subalterno, modificando-o ou substituindo-o, **como se fosse o seu próprio autor**, desde que este não tenha competência exclusiva na matéria: porque, se tiver, então, o superior já não o pode revogar como se fosse o seu próprio autor (modificando-o ou substituindo-o também), tendo apenas poderes para o retirar, nos termos do art. 174.º, e “devolvendo” de novo a competência dispositiva ao autor do acto» (*Mário Esteves, de Oliveira e Rodrigo Esteves de Oliveira, Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Volume I, Estatuto dos Tribunais Administrativos Fiscais, Anotados, Almedina, pág. 686.*)

É este o caso dos autos, caso se entenda que a competência para decidir o pedido de isenção da tributação é exclusiva do Chefe Serviço de Finanças da área da situação dos prédios.

Porém, a competência para a decisão não é exclusiva do Chefe do Serviço de Finanças.

Com efeito o art. 10.º do CCA não prevê que seja do Chefe do Serviço de Finanças a competência exclusiva para decisão do pedido de suspensão da tributação.

Note-se que no art. 12.º, n.º 4, do CCA, a lei atribui ao Chefe do Serviço de Finanças a competência para o reconhecimento dos pedidos de isenção de CA.

Porém, no regime da suspensão da tributação, o art. 10.º do CCA, não prevê a competência para decisão do pedido.

Logo, não pode dizer-se que a decisão da suspensão da tributação é da competência exclusiva do Chefe do Serviço de Finanças, pelo que a Senhora Subdirectora-geral tinha competência para revogar a decisão do Adjunto do Chefe de Repartição de Finanças que deferiu o pedido de suspensão de tributação da CA para os anos de 2003 a 2005.

Mas mesmo que se entenda que a decisão de suspensão da tributação é da competência exclusiva do Chefe do Serviço de Finanças, a Senhora Subdirectora-geral tem competência para o revogar (para o retirar), mas não para o modificar ou substituir.

E no caso em apreço, o acto que deferiu a suspensão da tributação da CA dos referidos prédios para os anos de 2003 a 2005 foi, pura e simplesmente, revogado espontaneamente (note-se que o recurso hierárquico não é deste acto de deferimento da suspensão da tributação de 2003 a 2005, mas apenas da parte em que foi indeferida a suspensão da tributação relativamente aos anos de 2001 e 2002, pelo que no que respeita àquela suspensão da tributação a revogação é espontânea) pela Senhora Subdirectora-geral. Não havendo qualquer modificação ou substituição do despacho revogado, a Senhora Subdirectora-geral dispunha de competência para o revogar, “devolvendo” dessa forma de novo a competência dispositiva ao autor do acto.

Com efeito o despacho impugnado remete para a informação na qual consta o despacho da Senhora Assessora e o parecer do Senhor gestor tributário que inequivocamente referem a revogação da decisão que concede a suspensão da tributação.

Nesta parte, também improcede o pedido da autora.

III — O vício de violação de lei, por ilegalidade.

Aqui a autora alega que o prazo para revogação do acto é de um ano. Assim, o despacho de revogação (proferido em 20/1/2006 e notificado em 6/3/2006 (alíneas **M**) e **N**) da matéria de facto), é ilegal, por violação do art. 141.º do CPA, por ter sido proferido depois de decorrido mais de um ano sobre o acto revogado (proferido em 27/12/2004 e notificado em 28/12/2004 (alíneas **E**) e **F**) da matéria de facto)).

O réu entende que o despacho de revogação foi tempestivo, atendendo ao regime especial do art. 12º, nº4, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e ao prazo estabelecido no art. 141º, n.º2, do CPA, uma vez que está em causa um recurso contencioso e a revogação do acto ocorreu, muito antes de esgotado o prazo para contestação desta acção.

Vejam os.

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. Se houver prazos diferentes para o recurso contencioso, atender-se-á ao que terminar em último lugar (art. 141.º do CPA).

O prazo de revogação dos actos tributários tem um regime especial.

O acto decisório pode revogar total ou parcialmente acto anterior ou reformá-lo, ratificá-lo ou convertê-lo nos prazos da sua revisão (art. 79º, n.º 1, da LGT).

A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou por ser efectuado por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (art. 78º, n.º 1, da LGT).

Estando em causa a suspensão da tributação de 2003 a 2005, a liquidação nunca poderia ocorrer, por exagero, antes de 1/1/2003. Independentemente do tributo em causa ter sido pago, ou não, a sua revogação era legalmente admissível pelo menos até 1/1/2007. Atendendo que o despacho de revogação data de 20/1/2006 e a sua notificação à autora de 6/3/2006 (alíneas **M**) e **N**) da matéria de facto), o despacho e revogação foi proferido antes de decorridos quatro anos sobre a data da liquidação.

Nesta parte, a autora também não tem razão.

IV — O vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito.

Aqui a autora alega que tendo por actividade a promoção imobiliária, esta actividade engloba materialmente a construção de imóveis para venda. Esse sentido resulta da ordem jurídica na sua globalidade (art 11º, n.º 2, da LGT), designadamente dos conceitos de promoção imobiliária do Decreto-Lei n.º (DL) 68/2004, de 25 de Março, da Lei n.º 11/2004, de 27 de Março, da jurisprudência do Tribunal de Contas — acórdão n.º 12/2003, de 18/6/2003, processo n.º 2575/2002 — e da doutrina (Pedro Romano Martínez, *incumprimento Defeituoso* — em especial na compra e venda e na empreitada, Almedina, colecção Teses, 1994).

Assim, a administração tributária não tem razão quando considera que a promoção imobiliária não engloba a construção para venda e decide revogar a suspensão da tributação de CA dos referidos prédios apenas porque a autora não tem no seu objecto a construção de edifícios e por isso não preenhe os pressupostos de suspensão de tributação, do art. 10º, nºs 5 e 6, do CCA, incorrendo em vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito.

Já a administração tributária entende que a suspensão de tributação do art. 10º, nºs 5 e 6, do CCA abrange apenas o sujeito passivo que tenham por objecto a construção de edifícios para venda. Como a autora não tem como actividade a construção de edifícios para venda, não pode beneficiar do direito à suspensão da tributação. Invoca que a actividade de promoção imobiliária é diferente da construção de edifícios para venda e que essa diferença ressalta desde logo de lhes corresponderem códigos de actividade económica diferentes e de, por exemplo, na alínea *i*) n.º 1, do art. 61º do CIMI fazer-se a distinção entre actividade de construção de edifícios e de promoção imobiliária.

Por isso, a autora não tem direito à suspensão da tributação dos anos de 2003 a 2005, por não ser como actividade a construção de edifícios para venda e não preencher os pressupostos legais para suspensão da tributação da CA.

Cumpra apreciar e decidir.

O art. 10º, n.º 1, alínea *e*), do CCA estabelecia que «a contribuição é devida a partir: (...) do quinto ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no activo de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda».

Aqui prevê-se especificamente que o direito à suspensão da tributação depende do sujeito passivo ter «por objecto a construção de edifícios para venda».

A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada (art. 9º, n.º 1, do Código civil (cc)).

Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (atº 9º, nº2, do CC).

E na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9º, n.º 3, do CC).

Atendendo à correspondência verbal do texto utilizado pelo legislador e presumindo-se que o legislador consagrou a solução mais acertada e que soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, temos de concluir que o legislador ao utilizar a expressão «construção de edifícios para venda», não quis abranger nessa disposição legal o conceito de promoção imobiliária.

Se entendesse que o conceito de promoção imobiliária tinha um sentido mais amplo e abrangia o conceito de construção de edifícios para venda então tinha utilizado aquela expressão.

Ao utilizar a expressão «construção de edifícios para venda» quis certamente excluir do objecto de tal norma os sujeitos passivos que não tivessem por actividade «a construção de edifícios para venda». Isto é, não quis abranger propositadamente os sujeitos passivos que tivessem por objecto a promoção imobiliária.

Os argumentos invocados pela autora são todos de natureza jurídico civil e penal, que têm um sentido essencialmente diferente dos conceitos técnicos económicos e jurídico tributários que estão em causa nestes autos. Estes últimos são mais específicos e essencialmente distintos dos conceitos jurídico civis e criminais, onde ressalta a diferença entre os conceitos de promoção imobiliária e construção de edifícios para venda.

Esta diferença ressalta, desde logo, das classificações das actividades económicas. A construção de edifícios para venda tem um código de actividade económico (CAE 45211) completamente distinto a compra, venda e revenda de imóveis (CAE 70120) e da promoção imobiliária (CAE 70110).

Acresce que esta diferença é assinalada no art. 60º, n.º 1, alíneas *h*) e *i*), do CIMI, em que o legislador distingue as associações de construtores, das associações de promoção e de mediação imobiliária, reforçando a ideia que quando quer dizer construção civil, não quer abranger a actividade de promoção imobiliária e vice-versa.

Donde é forçoso concluir-se, sobretudo que a actividade de promoção imobiliária não abrange a actividade de construção de edifícios para venda. São actividades essencialmente diferentes.

Além disso, atendendo ao seu teor literal, o art. 10º, n.º 1, alínea *e*), do CCA, quis abranger exclusivamente a actividade de construção de edifícios para venda e não a promoção imobiliária.

E ainda que se entenda que o seu conteúdo é injusto ou imoral, o tribunal não pode usar esse pretexto para deixar de obedecer à lei (art. 8º, n.º 2, do CC).

Apesar de ter registado no seu activo os terrenos para construção adquiridos por si, a autora não preenche o pressuposto legal do art. 10º, n.ºs 1, alínea *e*), e 6, do CCA, porque não tem por objecto a actividade de construção de edifícios para venda, pelo que não pode beneficiar do direito à suspensão da tributação da CA desses terrenos.

4— Decisão.

Pelo exposto, julga-se a acção totalmente improcedente e, em consequência, absolve-se o réu o pedido.”

DECIDINDO NESTE STA

A recorrente alega que o despacho de 20/1/2006 da Subdirectora-Geral, supra referido, padece de vários vícios a saber:

Vício de violação de lei por aplicação do n.º 6 do artº 10º do CCA, que segundo a recorrente é materialmente inconstitucional por violar o principio da proporcionalidade, relativamente aos anos de 2001 e 2002.

Vício de incompetência relativa por a senhora Subdirectora-Geral não poder revogar o acto de deferimento praticado pelo Chefe de Serviço de Finanças de Valongo-2, relativo à não sujeição à CA para os anos de 2003 a 2005, pois na sua opinião aquele acto estaria dentro das competências exclusivas do Chefe de Finanças e não tendo sido objecto do recurso hierárquico, a superior hierárquica não o podia revogar, pois estaria a violar o artº 142º do CPA.

Estaria ainda a violar a lei, pois sendo um acto administrativo considerado inválido, só podia ser revogado no prazo de um ano, como esse prazo tinha sido ultrapassado, então a hipotética invalidade estava sanada e então estávamos agora no âmbito da revogação dum acto válido que nos termos do artº 140º do CPA e neste caso como a recorrente entende que o acto era constitutivo de direitos também não era possível revogá-lo.

Vejam os.

Quanto à primeira questão, desde já se pode afirmar que a recorrente não tem razão. Como a recorrida refere, o STA já se pronunciou sobre esta questão, nomeadamente no acórdão de 5 de Abril de 2000, proferido no Proc. n.º 24183, em que se pode ler “*Não se trata de uma questão de isenção da contribuição autárquica, mas de uma questão de não incidência. A contribuição incide mais cedo ou mais tarde, de conformidade com o comportamento do contribuinte.*”

Ao fim e ao cabo, o n.º 6 impõe um ónus ao contribuinte: se este pretende adiar o início da tributação para o terceiro ano seguinte àquele em que o prédio tenha passado a figurar nas existências da

empresa, então tem o dever de comunicar à repartição de finanças, no prazo de 90 dias, a afectação do prédio à finalidade da venda.

Se o contribuinte cumpre este ónus, retira daí a correspondente vantagem, mas se não cumpre esse prazo sujeita-se à consequência fiscal indicada na lei. Tudo depende de si, da sua diligência e cuidado.

Se o contribuinte deixar passar o prazo de 90 dias sibi imputet.

Ora, será esta consequência do excesso do prazo contrária ao princípio da proporcionalidade, previsto no art.º 18º, n.º 2, da Constituição?

Tal como o M.º Juiz de 1ª instância, entendemos que não há inconstitucionalidades.

Nos termos do art.º 18º, n.º 2, da Constituição, a lei só pode restringir os direitos nos casos previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

Acontece que o n.º 6 do art.º 10º do CCA não contém uma restrição de direitos dos contribuintes, mas contém apenas uma condição para o gozo do direito à não tributação. A Constituição proíbe certas restrições, mas não proíbe condições. Neste sentido, vide acórdão do Tribunal Constitucional n.º 99/88, publicado na II Série do DR de 12.8.88". Fazemos nossa, esta fundamentação da qual decorre com manifesta clareza que a recorrente não tem, nesta parte, razão.

Quanto à segunda questão, e em abono da sua posição de que não podia ser alterado/revogado o despacho de deferimento da não sujeição a CA, praticado pelo Chefe do Serviço de Finanças de Valongo-2, começa a recorrente por afirmar que o mesmo despacho era um acto praticado no âmbito de competências exclusivas do Chefe de Finanças ao abrigo do artº 10º n.º 1 alínea e) do CCA. Ora, as competências ou são próprias ou delegadas e sendo próprias podem ser exclusivas ou partilhadas. As competências próprias são atribuídas por lei.

Ora, nos termos do Decreto-Lei n.º 366/99 de 18 de Setembro, na altura em vigor, o qual aprovou a orgânica da Direcção Geral dos Impostos, as competências próprias dos Chefes de Finanças eram definidas no seu artigo 27º que estabelecia: "**Artigo 27.º: Competências dos chefes de finanças**

A partir da entrada em vigor deste diploma, são atribuídas aos chefes de serviços de finanças as seguintes competências:

a) Decidir sobre as reclamações gratuitas quando o valor do processo não ultrapasse o valor de 1000000\$00;

b) Proceder à declaração oficiosa da cessação de actividade quando for manifesto que esta não está a ser exercida nem há a intenção de a continuar a exercer, com excepção dos sujeitos passivos classificados como grandes empresas;

c) Proceder à fixação dos elementos mais convenientes quando existir discordância dos constantes nas declarações referidas nos artigos 30.º a 32.º do Código do IVA, quando respeitem aos pequenos retalhistas;

d) Aplicar as coimas previstas no artigo 29.º do RJIFNA ou arquivar os respectivos processos de contra-ordenação, com observância do montante máximo de 500000\$00 de prestação tributária em falta de entrega ou equiparada;

e) Aplicar as coimas previstas no artigo 34.º do RJIFNA ou arquivar os respectivos processos de contra-ordenação com observância do montante máximo de 500000\$00 de imposto não liquidado;

f) Decidir das reclamações gratuitas respeitantes aos impostos de veículos, circulação, camionagem, municipal de sisa e sobre sucessões e doações, quando o processo não ultrapasse o montante de 100000\$00."

Constatamos que a competência para decidir sobre os requerimentos para não sujeição ao Imposto da CA, não integra a enumeração taxativa do diploma legal que atribui as competências próprias dos Chefes de Finanças. Não sendo uma competência própria muito menos pode ser uma competência exclusiva. Não tem, pois, razão a recorrente neste aspecto.

Ainda quanto à revogação do acto de deferimento da não sujeição a CA relativamente aos anos de 2003 a 2005, a recorrente defende que essa revogação tendo como pressuposto um acto inválido teria de ter sido efectuada dentro do prazo de um ano, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artº 141º do CPA, em conjugação com a alínea a) do n.º 2 do artº 58º do CPTA. A recorrida, no sentido da decisão do tribunal *a quo*, entende que o prazo para a revogação do acto em questão não era um ano mas sim quatro anos pois estávamos perante um acto tributário e como tal deve aplicar-se o prazo especial previsto nos artºs 78º e 79º da LGT.

Cabe salientar a distinção dos conceitos de acto tributário *stritu sensu* e *lato sensu*. Sendo que o primeiro corresponde ao acto de liquidação de imposto e o segundo aos actos preparatórios que, pela aplicação de normas tributárias conduzem à emissão do acto de liquidação de imposto, o verdadeiro acto tributário. Neste sentido (Marta Rebelo *in O acto tributário está perdido? – Implicações da reforma do processo administrativo no acesso à justiça tributária*, Cadernos de Justiça Administrativa n.º 54 pag.55-56) onde expende:

“O conceito de acto tributário foi inicialmente desenvolvido por ALBERTO XAVIER, ao tempo do Código de Processo das Contribuições e Impostos, definindo o douto Professor esta figura como sendo “o acto de aplicação de uma norma tributária material praticado por um órgão da Administração” tributária.

O acto tributário nasce para interligar conceptualmente a obrigação tributária abstracta e a obrigação tributária subjacente à situação jurídica concreta. Ou seja, à verificação do facto tributável — momento em que assistimos ao nascimento da obrigação de imposto — segue-se um procedimento ou sequência de actos que, pela aplicação das normas tributárias substantivas, conduzem a obrigação de imposto da abstracção à situação concreta de prestação devida.

Que termina, então, com a emissão de um acto tributário — o acto de liquidação do imposto.” e mais à frente

“Assim, seguindo o enquadramento proposto por CASALTA NABAIS, podemos encontrar no acto tributário um sentido amplo e um sentido restrito ():

— os actos tributários em sentido estrito: actos de liquidação dos tributos;

— os actos em matéria tributária, que se subdividem nos actos em matéria tributária em sentido estrito (actos preparatórios) e os actos administrativos relativos a questões tributárias, aproveitando a estes diferentes tipos consequências distintas em termos de contencioso tributário, e integrando os últimos o conceito de acto administrativo plasmado no art. 120.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA).”.

Também António Braz Teixeira entende o acto tributário como o acto de liquidação do imposto referindo: “(...) o Código de Processo das Contribuições e Impostos, nos seus arts.º 3º, 4º e 5º usa o termo acto tributário no sentido de acto administrativo e executório que fixa o quantitativo do imposto que o contribuinte tem de pagar, como resultado da aplicação da lei fiscal aos factos nela previstos, acto cuja formação se efectiva através de um processo administrativo mais ou menos complexo, de natureza graciosa ou burocrática” (António Braz Teixeira, in *Princípios de Direito Fiscal* Vol. I, 3ª edição, Almedina 1985, pag. 246).

Por fim faz-se ainda referência ao que nos diz acerca do acto tributário, Joaquim Freitas da Rocha, “2.3. Os actos tributários em particular (noção ampla e noção restrita). Importância da autonomia

A partir de tudo quanto foi dito até ao momento, pode ensaiar-se uma primeira noção de acto tributário: acto da Administração tributária, produtor de efeitos jurídicos, de carácter individual e concreto, de aplicação da norma tributária substantiva a um caso determinado.

Esta é uma noção ampla de acto tributário, que abrange um vasto número de actuações que vai desde a liquidação de um imposto, ao reconhecimento de uma isenção, à prestação de uma informação vinculativa ou à avaliação de um bem para efeitos de cálculo de um tributo, pois em todos estes casos se verificam os elementos constitutivos da noção acima dada.

Ora, no quadro de todos este amplo universo de actos decisórios e produtores de efeitos jurídicos que a Administração pode praticar, toma-se imprescindível efectuar uma delimitação analítica de extrema importância, em face do regime jurídico que em concreto vai ser aplicado:

(i) Por um lado, deve-se observar que um determinado tipo de acto em particular merece realce e tratamento jurídico destacado, quer por causa da sua frequência, quer por causa do facto de ser considerado o acto impositivo por excelência: a liquidação. Esta consiste no acto de determinação em concreto do sujeito passivo tributário (20) e do quantum do tributo, e é por via dele que determinado sujeito previsto na lei fica a saber realmente quanto é que deve pagar ou receber de tributo. Na realidade, pode dizer-se que até então — isto é, desde o nascimento da relação jurídica (com a verificação do facto tributário previsto na lei) até ao momento da liquidação —, o sujeito apenas está adstrito a uma obrigação abstracta ou ilíquida de pagamento de tributo, e é só a partir de tal momento que a sua obrigação se toma concreta, certa e determinada (naturalmente que, após o acto de liquidação, ainda surgirá um outro que é o acto de cobrança ou reembolso). A importância do acto de liquidação no domínio do Direito tributário é tal que o legislador, a doutrina e a jurisprudência lhe reservam uma especial denominação: acto tributário, embora agora num sentido técnico e mais preciso. Por conseguinte, o acto tributário em sentido restrito é o acto de determinação concreta da dívida tributária.

(ii) Todos os outros actos, que se integram na noção ampla de acto tributário acima dada mas não são actos de liquidação são os actos administrativos em matéria tributária (ou, para utilizar, por exemplo, a linguagem do ETAF (21), o acto administrativo “respeitante a questões fiscais”), e abrangerão nomeadamente os actos de prestação de informações vinculativas (22), de avaliação prévia (23), de reconhecimento de benefícios fiscais (24), de indeferimento do pedido de pagamento da dívida tributária em prestações (25), de inspecção tributária (26), etc”. (Joaquim Freitas da Rocha, in *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2009, pag. 25-27).

A nosso ver a LGT quando se refere a actos tributários, está a referir-se a actos tributários *stritum sensu*. Com efeito, no artº 77º n.º 2 diz-se que “A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e a

quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.?. Está então a lei a tratar como acto tributário o acto final, o acto tributário *stritu sensu*, o acto de liquidação do imposto, que é praticado após a conclusão de diversos actos preparatórios (actos tributários *lato sensu*), como por exemplo o apuramento da matéria tributável. Também o n.º 1 do artº 78º faz referência à liquidação.

Por tudo o que foi dito, tem razão a recorrente, quando defende que o acto de deferimento do pedido de não sujeição à CA, não é um acto tributário, mas sim um acto administrativo em matéria fiscal e como tal a sua revogação está sujeita à observação dos prazos previstos no artº 141º do CPA, no caso 1 ano por aplicação dos nºs 1 e 2 do artº 141º do CPA em conjugação com a alínea a) do n.º 2 do artº 58º do CPTA, prazo que no caso não foi observado.

Assim sendo deve ser dado provimento parcial ao recurso revogando-se o acórdão na parte relativa ao pedido de não sujeição a CA, para os anos de 2003 a 2005.

4- DECISÃO

Pelo exposto acordam os Juizes deste STA, secção de contencioso tributário em conceder parcial provimento ao recurso revogando o acórdão recorrido na parte em que confirmou o despacho da Senhora Subdirectora-geral, B..., datado de 20/1/2006, notificado à autora através do Ofício n.º 1952, no segmento em que decidiu revogar o despacho de 27/12/2004 do Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Valongo-2, no qual era reconhecida a não sujeição a CA, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 10.º do CCA, pelo período de três anos, de 2003 a 2005 e confirmando o mesmo acórdão quanto ao mais.

Conhecendo em substituição, decidem revogar o referido despacho da Senhora Subdirectora-geral no segmento referido.

Custas a cargo da recorrente e da recorrida, por atenção ao seu decaimento.

Lisboa, 3 de Julho de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Valente Torrão* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 3 de Julho de 2013.

Processo n.º 192/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Notificado do teor do acórdão deste STA, de 15.05.2013 que não admitiu o recurso de revista excepcional que interpusera do acórdão do TCA Norte proferido em 17/05/2012, que negou provimento ao recurso por si interposto, da decisão do TAF de Aveiro que julgara improcedente a impugnação por ele deduzida contra as liquidações de imposto sobre o valor Acrescentado referente aos anos de 1999, 2000 e 2001, veio o recorrente, ao abrigo do disposto nos artºs 669º e 670º do CPC, requerer a esclarecimento e/ou a reforma do mesmo acórdão.

2. O recorrente invoca a seguinte argumentação:

Quando a decisão recorrida comportar um erro de julgamento grosseiro, descabidamente ilógico ou juridicamente insustentável, o recurso de revista deverá ser admitido.

Ora, o acórdão recorrido concluiu que, *“uma vez que os autos não permitem saber se existem outras causas de interrupção ou de suspensão da prescrição, não conseguem verificar se a prescrição se consumou ou não”*.

Porém, consta expressamente do processo de impugnação, designadamente a fls. 280 do mesmo, ofício do Serviço de Finanças da Feira – I em que é declarado *“Não se verificou qualquer outro facto gerador da interrupção ou suspensão da prescrição, além da impugnação que corre seus termos nesse tribunal”*.

Estamos, assim, perante um erro grosseiro do Tribunal recorrido pelo que o recurso de revista deve ser admitido.

Por outro lado, a não admissão do recurso por falta da verificação dos pressupostos do artº 150º, n.º 1 do CPTA é violadora dos princípios do acesso à justiça e da confiança do cidadão.

Não se compreende, por isso, o teor do acórdão, já que os requisitos de admissibilidade do acórdão se encontram preenchidos.

3. Conforme acima referido, o recorrente veio pedir a esclarecimento do acórdão em causa (embora no início do seu pedido refira também reforma, mas sem posteriormente invocar qualquer fundamento para tal reforma).

Dispõe o artigo 669.º, n.º 1, alínea a) do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 732.º do mesmo Código:

1- Pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu a sentença:

a) O esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade da decisão ou dos seus fundamentos”.

“*A obscuridade da sentença é a imperfeição desta que se traduz na sua ininteligibilidade; a ambiguidade verifica-se quando à decisão, no passo considerado, podem razoavelmente atribuir-se dois ou mais sentidos diferentes*” – Jacinto Rodrigues Bastos – Notas ao CPC, Vol. III, Lisboa 1972.

Ou, por outras palavras, e segundo o Prof José Alberto dos Reis (Código de Processo Civil Anotado, volume V, pp. 151 e 153) «*a sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua, quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso, não se sabe o que o Juiz quis dizer; no outro, hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos. Para poder ser entendido o requerimento de esclarecimento, é necessário que se aponte, concretamente, a obscuridade ou ambiguidade, cujo esclarecimento se pretende, e que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão da sentença*».

No acórdão acima referido ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“VI.2. Analisando atentamente as conclusões das alegações verificamos que em nenhuma delas o recorrente invoca factos demonstrativos da verificação dos requisitos acima enunciados.

Com efeito, o recorrente limita-se a discordar da decisão recorrida e a apresentar alegações e conclusões como de um recurso ordinário se tratasse. Aliás, em bom rigor até, o que o recorrente invoca é o lapso manifesto do acórdão a que se refere o artº 669º do CPC e que pode determinar a respetiva reforma.

No entanto, mesmo a haver esse lapso manifesto de erro de julgamento, deveria a questão ter sido suscitada no respetivo tribunal, não constituindo motivo de recurso para este STA e, muito menos, podendo a questão ser objeto do recurso de revista a que se refere o artº 150º do CPTA.

Assim sendo, uma vez que o recorrente não provou nenhum dos requisitos legalmente exigidos para a admissão do recurso, e sendo também certo que não existem razões de interesse jurídico ou social que imponham a sua admissão, o recurso não pode ser admitido.

VII. Nestes termos e pelo exposto, por falta dos pressupostos legais, não se admite o presente recurso de revista”.

Ora, desde logo se vê que do acórdão resulta, com toda a clareza, que o recurso não foi admitido por falta dos pressupostos legais (que no acórdão são expressamente referidos), o que, aliás, o recorrente bem compreendeu.

A esclarecimento limita-se a esta finalidade: esclarecer o que é dúbio ou confuso e nada mais.

No caso concreto, o que o recorrente pretende é que este STA altere a decisão já tomada e receba o recurso com fundamentos anteriormente não invocados, pelo que o pedido de esclarecimento não pode proceder.

De todo o modo, o agora apontado como “*erro grosseiro*” não poderia servir ao recorrente para obter a admissão do recurso, uma vez que se reporta a matéria de facto, sendo certo que o artº 150º, n.º 4 do CPTA é claro ao estabelecer que “*O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objeto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova*”.

4. Nestes termos e pelo exposto, indefere-se o pedido de esclarecimento.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 3 de julho de 2013. — João António Valente Torrão (relator) — Dulce Neto — Casimiro Gonçalves.

Acórdão de 3 de Julho de 2013.

Processo n.º 279/13-30.

Recorrente: A. . ., L.^{da}

Recorrido: IFAP — Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, IP.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

(Arguição de nulidade)

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Não se conformando com o teor do acórdão deste STA proferido em 22.05.2013, que negou provimento ao recurso por si interposto da decisão do Mmº Juiz do TAF de Viseu que julgou improcedente a oposição por si deduzida contra a execução fiscal n.º 27042008011004956 contra si instaurada

para cobrança de dívidas ao IFAP, no montante de 8.182.593,70 euros, provenientes de reposição de restituições à exportação, veio a recorrente invocar a nulidade do mesmo acórdão.

2. Para fundamentar tal nulidade refere a recorrente que pediu oportunamente o reenvio prejudicial ao TJUE.

Ora, estando em causa a interpretação de direito comunitário - Regulamento (CEE) n.º 2988/95 do Conselho, de 18 de dezembro (artº 3º) - a falta de reenvio constitui inconstitucionalidade por violação dos artºs 8º, n.º 1 a 4, 216º, n.º 1 e 217º, n.º 3, todos da CRP.

Na verdade, sendo certo que a não aplicação, às medidas administrativas de recuperação de restituições à exportação, do prazo previsto no citado Regulamento não é claro, impõe-se obrigatoriamente o reenvio.

3. Cumpre decidir, desde já se adiantando que carece totalmente de razão jurídica a recorrente.

Com efeito, no acórdão em causa, e após a transcrição dos artºs 1º, 3º e 4º do Regulamento (CE) n.º 2998/95 do CONSELHO de 18 de dezembro de 1995, escreveu-se, para além do mais, o seguinte:

“Ora, conforme resulta da alínea a) do probatório supra, os subsídios reportam-se a restituições à exportação das campanhas de 1995/1996, 1997/1997 e 1997/1998.

No acórdão a que faz referência a alínea b) do mesmo probatório, junto a fls. 106 e segs., consta que “em 19.07.99, veio a ser iniciada uma inspeção...com a finalidade de averiguar da existência de “... irregularidades graves ou transnacionais ou de irregularidades em que possam estar implicados operadores económicos que atuam em vários Estados-membros, em particular, da violação das disposições aplicáveis no âmbito do Reg. (CEE) n.º 3665/87 e 822/87”, nas campanhas acima referidas (nº 3 do probatório – fls. 111 dos autos), a qual deu origem ao Processo n.º 1203/00.

Mais consta ainda do mesmo acórdão que, na sequência do relatório elaborado naquele processo de inspeção, foi por ofício de 16.07.2001, ordenada a reposição da quantia de 2.120.904.581400, acrescida de juros, contabilizados desde a data dos respetivos pagamentos até à data do efetivo reembolso (facto 7º do probatório do acórdão).

Portanto, ainda que a tese da recorrente fosse de seguir, no sentido de a ordem de reposição ter de respeitar o prazo do artº 3 do Regulamento citado, temos que o procedimento respeitou os 4 anos referidos no artº 3º, n.º 1 transcrito.

Por outro lado, com a notificação para reposição após a inspeção acima referida, efetuada em 16.07.2001, ficou também cumprido o prazo de três anos para a execução da decisão a que se refere o n.º 2 do artº 3 do mesmo Regulamento.

Com efeito, este prazo corre desde o dia em que a decisão se torna definitiva.

Ora, em virtude do recurso de anulação formulado pela recorrente, a decisão só se tornou definitiva com o trânsito em julgado do acórdão acima citado.

Por outro lado ainda, o Regulamento estabelece que os casos de interrupção e suspensão são regidos pelas disposições nacionais. Ora, decorre da alínea c) do probatório supra que a recorrente foi citada para a execução em 27.09.2002, facto que por si determinou a interrupção da prescrição (artº 49º, n.º 1 da LGT), sendo ainda certo que, em face do citado artº 3º, n.º 1 parte final, do Regulamento o prazo poderia ir até oito anos, prazo este que manifestamente não ocorreu”.

Daqui resulta com toda a clareza que ainda que o TJUE viesse a responder à questão nos termos defendidos pela recorrente, cabia a este STA aplicar o direito, sendo certo que, mesmo a ser aplicado o Regulamento, a prescrição não ocorreu, tal como foi decidido.

Ora, a interpretação da recorrente é apenas no sentido de ver o prazo do n.º 1 do artº 3º, esquecendo as restantes disposições do mesmo número, bem como os nºs 2 e 3, dos quais resulta a aplicação das normas internas em matéria de prescrição e suspensão desta. Conjugando todas estas disposições se conclui que, mesmo a aplicar-se o Regulamento, a prescrição ainda não havia ocorrido.

Em resumo e concluindo:

Não há que proceder ao reenvio uma vez que, mesmo que o TJUE declarasse a aplicação do Regulamento ao seu caso, a pretensão da recorrente não teria sucesso, pois, como se demonstrou, tal aplicação não conduziria à prescrição da dívida. Assim sendo, e pela irrelevância do reenvio para a decisão, este constituiria ato inútil até proibido por lei (artº 137º do CPC).

4. Nestes termos e pelo exposto, indefere-se a invocada nulidade.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 3 de julho de 2013. — João António Valente Torrão (relator) — Ascensão Lopes — Pedro Delgado.

Acórdão de 3 de Julho de 2013.**Assunto:**

Graduação de créditos.

Sumário:

O crédito exequendo de IVA, embora não precise de ser reclamado (n.º 2 do artigo 240.º do CPPT), perde a preferência decorrente do privilégio mobiliário geral que, em princípio, lhe assistiria (artigo 736.º, n.º 1, do CC), no caso de bem penhorado na execução fiscal ser um veículo automóvel (artigo 865.º, n.º 4, alínea a), do CPC).

Processo n.º 347/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: B..., S.A.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:**I- RELATÓRIO**

1. Por apenso à execução fiscal instaurada contra A..., L.DA, com os sinais dos autos, B..., S. A., e a FAZENDA PÚBLICA deduziram admissão, graduação e reclamação de créditos provenientes de IVA, IRC, COIMAS e IRS, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, o qual, julgou verificados e reconhecidos os créditos reclamados, suportados pelo produto da venda dos bens penhorados.

2. Não se conformando com tal decisão, a FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso para a secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentando, após aperfeiçoamento da 2.^a Conclusão, as **Alegações**, com as seguintes **Conclusões**:

“1. No âmbito do processo de execução fiscal n.º 0140200701006770, que corre termos no Serviço de Finanças de Oliveira do Bairro, para cobrança coerciva das dívidas provenientes de IRC dos anos de 2004 e 2005, foi, em 22/07/2008, penhorado o veículo automóvel do tipo ligeiro de mercadorias, marca Toyota, modelo Dyna 150, matrícula ..., do ano de 1991, tendo a referida penhora sido registada definitivamente pela Ap. 10105 de 22/07/2008, garantindo a quantia exequenda no montante de €22.851,49;

2. Pela Fazenda Pública, na sequência de notificação nos termos do artigo 243.º do CPPT, foram reclamados créditos respeitantes a IVA referente ao período de tributação de Outubro a Dezembro do ano de 2003, IRC, referente ao ano de 2006, Coimas e Encargos de Processos de Contra-Ordenação, referentes ao ano de 2008, os quais gozam de garantia dada pelas penhoras do bem penhorado no processo principal, registadas em 20/11/2008, 12/5/2009, respectivamente, e IRS, referente aos anos de 2007 e 2008;

3. A sentença recorrida incorreu em errada interpretação e aplicação do Direito, porquanto a mesma omitiu o reconhecimento e a verificação dos créditos reclamados de IVA, do ano de 2003, e de Coimas e Encargos de Processos de Contra-Ordenação, do ano de 2008, e respectivos juros de mora, os quais, beneficiavam de garantia dada pelas penhoras, registadas em 20/11/2008 e 12/05/2009, respectivamente, pelo que deveriam ter sido graduados em terceiro lugar;

4. Por outro lado, foi dado como assente na sentença que “Por apenso aos autos de execução fiscal n.º 0140200701006770, instaurado contra a executada (...) para cobrança de dívidas relativas a IRC de 2004 e 2005 e correspondentes juros de mora (...)”, e no segmento decisório da mesma, que “(...) O crédito exequendo referente a IRS 2004 apenas beneficia de garantia de penhora.”, quando, na verdade, inexistem quaisquer créditos exequendos de IRS referente ao ano de 2004 (negrito nosso), graduando em terceiro lugar, “os restantes créditos exequendos e reclamados e respectivos juros de mora”, sendo certo que há créditos exequendos e reclamados tantos referentes a IRS como IRC.

6. Logo, a douta sentença recorrida violou o disposto nos artigos 240.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT, e 822.º, n.º 1, do CC.

Nos termos vindos de expor e nos que V.ºs Ex.ºs, sempre mui doutamente, poderão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a douta sentença recorrida substituindo-a por outra que admita, reconheça e gradue tais créditos no lugar que lhes competir, conforme se apresenta mais consentâneo com o

Direito e a Justiça,

3. Não foram apresentadas contra-alegações.

4. O Digno Representante do Ministério Público, junto do STA, emitiu o seguinte parecer:

“(...) Os créditos reclamados de I.V.A. não gozam de privilégio, mas apenas da garantia da penhora, o que é de sustentar com base no disposto no art. 865.º n.º 4 alínea a) do C.P.C., em que se

prevê genericamente que no caso da penhora de veículo não é admitida a reclamação com base em privilégio mobiliário ou imobiliário geral.

Tal o que vem sendo pacificamente entendido pela jurisprudência, conforme foi decidido no acórdão do S.T.A. de 10-11-10, proferido no proc. 0210/10.

Aliás, a F.P. não invoca já expressamente a existência de outro privilégio quanto a esse crédito e respectivos juros.

E quanto a coimas e encargos do processo de contra-ordenação de 2008 tal nem sequer tinha sido invocado na reclamação, mas apenas a garantia da penhora.

2.2 Quanto aos créditos exequendos de IRC de 2004 e 2005 e respectivos juros:

É de reconhecer poder ter havido um lapso quando se referir que o crédito exequendo de I.R.S. de 2004 que se referiu gozar apenas de garantia decorrente da penhora.

Com efeito, é o crédito exequendo de I.R.C. de 2004 e seus juros que se terá querido referir como gozando de tal garantia.

Certo é que o mesmo não goza de privilégio, não sendo de aplicar quanto ao mesmo o disposto no art. 116.º do C.I.R.C., mas o previsto no art. 949.º n.º 1 do C. Civil.

Por outro lado, quanto ao crédito exequendo de I.R.C. de 2005 e respectivos juros, tendo o mesmo sido graduado em 1.º lugar, o que não foi posto em causa, é de manter a graduação que quanto ao mesmo foi efectuada.

3. Conclusão.

O recurso parece ser de proceder, sendo ainda de verificar que os créditos reclamados de I.V.A. do ano de 2003, e de coimas e encargos de processos de contra-ordenação do ano de 2008, e respectivos juros de mora, gozam de garantia resultante de registo.

É de corrigir a referência feita na verificação quanto ao crédito exequendo de I.R.S. de 2004 que é I.R.C. de 2004 e respectivos juros.

Resultando, assim, que os créditos referidos anteriormente se incluem na graduação efectuada em 3.º lugar como “restantes créditos exequendos e créditos reclamados” e que o crédito exequendo de I.R.C. de 2005, e respectivos juros foi graduado em 1.º lugar, é de manter no mais o decidido”.

5. Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

II- FUNDAMENTOS

1. DE FACTO E DE DIREITO

Da sentença recorrida, que não autonomizou os factos dados como provados, extrai-se a seguinte factualidade:

“Por apenso aos autos de execução fiscal n.º 0140200701006770, instaurado contra a executada “A..., Lda.”, para cobrança de dívidas relativas a IRC de 2004 e 2005 e correspondentes juros de mora — no qual foi penhorado a 22 de Julho de 2008, o veículo automóvel do tipo ligeiro de mercadorias, marca Toyota, do ano de 1991, registada a 22 de Julho de 2008, vieram:

- B..., SA, reclamar o seu crédito no montante € 1.396,08. Tal crédito encontra-se garantido por penhora registada a 01 de Outubro de 2004;

- A Fazenda Pública, nos termos do artigo 240º, n.º 2 do CPPT solicitar/reclamar a admissão e graduação de:

Créditos provenientes de IVA referentes aos meses de Outubro e Dezembro de 2003 e respectivos juros de mora;

Créditos provenientes de IRC referente ao ano de 2006 e respectivos juros de mora;

Créditos provenientes de coimas e outros encargos de processos de contra-ordenação referente ao ano de 2008 e respectivos juros de mora;

Crédito proveniente de IRS referentes aos anos de 2007 e 2008 e respectivos juros de mora.

Notificado o exequente e a executada das reclamações de créditos apresentadas, não vieram impugná-la.

Não tendo sido impugnados e porque é de lei, haverão, assim, de se dar por verificados e reconhecidos todos os créditos reclamados”.

2. Vem o presente recurso interposto pela Fazenda Pública contra a sentença proferida pelo Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que, julgando verificados e reconhecidos os créditos reclamados, graduou-os, para serem pagos pelo produto da venda dos bens penhorados, pela seguinte forma:

“1. Em primeiro lugar, os créditos referentes a IRC de 2005 e respectivos juros;

2. Em segundo lugar, gradua-se o crédito reclamado por B..... e respectivos juros;

3. Em terceiro lugar, os restantes créditos exequendos e reclamados e respectivos juros de mora;

...”

Contra este entendimento se insurge a Fazenda Pública argumentando, em síntese, que:

- Foi omitido “o reconhecimento e a verificação dos créditos reclamados de IVA, do ano de **2003**, e de **Coimas e Encargos de Processos de Contra-Ordenação**, do ano de **2008**, e respectivos juros de

mora, os quais, beneficiavam de garantia dada pelas penhoras, registadas em 20/11/2008 e 12/05/2009, respectivamente, pelo que deveriam ter sido graduados em terceiro lugar”;

- “(...) foi dado como assente na sentença que “Por apenso aos autos de execução fiscal n.º 0140200701006770, instaurado contra a executada (...) para cobrança de dívidas relativas a **IRC de 2004 e 2005** e correspondentes juros de mora (...)”, e no segmento decisório da mesma, que “(...) O crédito exequendo referente a **IRS 2004** apenas beneficia de garantia de penhora.”, quando, na verdade, inexistem quaisquer créditos exequendos de IRS referente ao ano de 2004 (negrito nosso), graduando em terceiro lugar, “os restantes créditos exequendos e reclamados e respectivos juros de mora”, sendo certo que há créditos exequendos e reclamados tantos referentes a IRS como IRC.

Em face das Conclusões das alegações, que delimitam o objecto do presente recurso, nos termos do disposto nos arts. 684º, n.º 3, e 685º-A/1, do CPC, as questões a apreciar e a decidir são as seguintes:

a) Saber se ocorreu errada interpretação e aplicação do Direito ao ter sido omitido o reconhecimento e verificação dos créditos reclamados de IVA do ano de 2003, e de coimas e encargos de processos de contra-ordenação do ano de 2008, e respectivos juros de mora;

b) Da relevância quanto à alegada divergência entre o que ficou a constar na matéria assente da sentença quanto a execução visar a cobrança de IRC de 2004 e 2005 e correspondentes juros e na parte decisória o crédito exequendo ser referente a “IRS 2004”.

3. 1. Em primeiro lugar, alega a Fazenda Pública, como vimos, que a sentença recorrida terá “omitido o reconhecimento e verificação dos créditos reclamados de IVA do ano de 2003, e de coimas e encargos de processos de contra-ordenação do ano de 2008, e respectivos juros de mora”.

Vejamos.

Como se realça no douto parecer do Ministério Público, “(...) Os créditos reclamados de I.V.A. não gozam de privilégio, mas apenas da garantia da penhora, o que é de sustentar com base no disposto no art. 865.º n.º 4 alínea a) do C.P.C., em que se prevê genericamente que no caso da penhora de veículo não é admitida a reclamação com base em privilégio mobiliário ou imobiliário geral”.

Na verdade, constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal, vazada, entre outros no Acórdão de 10/11/2010, proc n.º 210/10, que “O crédito exequendo de IVA, embora não precise de ser reclamado (nº 2 do artigo 240º do CPPT), perde a preferência decorrente do privilégio mobiliário geral que, em princípio, lhe assistiria (artigo 736º nº1 do CC), no caso de bem penhorado na execução fiscal ser um veículo automóvel (artigo 865º, n.º 4, alínea a) do CPC)”, como é o caso dos autos.

Aliás, como também refere o Ministério Público, a recorrente “não invoca já expressamente a existência de outro privilégio quanto a esse crédito e respectivos juros.

E quanto a coimas e encargos do processo de contra-ordenação de 2008 tal nem sequer tinha sido invocado na reclamação, mas apenas a garantia da penhora.”

O que vem questionado, repete-se, é tão-só a pretensa omissão da sentença recorrida quanto à graduação destes créditos.

Afigura-se, porém, que não assiste à recorrente qualquer razão.

O Mmº Juiz “a quo” começou por graduar em primeiro lugar o crédito respeitante a IRS de 2005, e, em segundo lugar, o crédito reclamado pela B..., e respectivos juros, o que não vem questionado.

De seguida, como os créditos reclamados referentes a IVA do ano de 2003, e de coimas e encargos de processos de contra-ordenação do ano de 2008, e respectivos juros de mora, apenas gozam da garantia dada pela data das penhoras, encontravam-se, por conseguinte, em pé de igualdade na graduação com os demais créditos.

Assim sendo, entendeu o Mmº Juiz “a quo” graduá-los em bloco em 3º lugar, tendo para o efeito utilizado a expressão sugestiva “(...) em 3º lugar são graduados “os restantes créditos exequendos e reclamados e respectivos juros de mora”.

Neste contexto, afigura-se que tais créditos se consideram implicitamente graduados em terceiro lugar. No mesmo sentido, defende o Ministério Público, no seu douto Parecer, “(...) Resultando, assim, que os créditos referidos anteriormente se incluem na graduação efectuada em 3.º lugar como “restantes créditos exequendos e créditos reclamados”.

Improcedem, desta forma, as alegações da recorrente devendo improceder o recurso e manter-se a sentença recorrida.

3.2. Quanto à segunda questão, dispõe o artigo 111º do Código de Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Singulares que “*para pagamento do IRS relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente*”.

Por sua vez, de acordo com o artigo 108º do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas “*para pagamento do IRC relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente*”.

No caso dos autos, a sentença recorrida conclui, o que não vem questionado, que os créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos a IRC e IRS “só usufruem da garantia de penhora — nos termos do artigo 865.º, n.º 4, alínea a), do CPC”.

O que a Fazenda Pública questiona é, como vimos, em primeiro lugar, o facto de a sentença recorrida fazer referência, na parte decisória da sentença, a créditos relativos a IRS de 2004.

Todavia, como foi dado como assente, antes da parte decisória da sentença, que “Por apenso aos autos de execução fiscal n.º 0140200701006770, instaurado contra a executada (...) para cobrança de dívidas relativas a **IRC de 2004 e 2005** e correspondentes juros de mora” e resulta igualmente da própria certidão executiva junto aos autos (fls. 3 do apenso), que está em causa é o IRC e não o IRS.

Assim sendo, como facilmente se conclui terá havido mero erro ou lapso de escrita quando na respectiva fundamentação da sentença se fala em “crédito exequendo referente a IRS 2004 apenas beneficia de garantia de penhora”, sem qualquer relevo na validade da sentença recorrida.

No mesmo sentido se pronuncia, aliás, o Ministério Público, no seu douto Parecer, onde a este propósito se pode ler que:

“É de reconhecer poder ter havido um lapso quando se referir que o crédito exequendo de I.R.S. de 2004 que se referiu gozar apenas de garantia decorrente da penhora.

Com efeito, é o crédito exequendo de I.R.C. de 2004 e seus juros que se terá querido referir como gozando de tal garantia”.

Trata-se, por conseguinte, de um lapso ou erro de escrita, que se impõe corrigir, devendo ler-se “IRC 2004” onde se lê “IRS 2004”.

III- DECISÃO

Pelo exposto, acordam, em conferência, os Juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida na parte em que procede à graduação dos créditos reclamados.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 3 de Julho de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 3 de Julho de 2013.

Assunto:

Reforma do Acórdão. Matéria de Facto. Poderes de Cognição.

Sumário:

- I — A reforma das decisões judiciais, como uma das excepções legalmente previstas aos princípios da estabilidade das decisões e do esgotamento do poder jurisdicional após a decisão, pressupõe que, por manifesto lapso, tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, a decisão tenha sido proferida com violação de lei expressa ou que dos autos constem documentos ou outro meio de prova que, só por si e inequivocamente, implique decisão em sentido diverso e que não tenha sido considerado igualmente por lapso manifesto (cf. artigos 666.º, n.º 2, e 669.º, n.º 2, alíneas a) e b), do CPC).*
- II — O Supremo Tribunal Administrativo, quando julga como tribunal de revista, não pode sindicat a matéria de facto fixada pelas instâncias, nem pode considerar outra factualidade senão a que aí foi fixada.*

Processo n.º 629/13-30.

Recorrente: A....., L.^{da}

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Pedido de reforma do acórdão que negou provimento ao recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 3147/12.7BELRS

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., Lda.” (a seguir Requerente), notificada do acórdão proferido por este Supremo Tribunal Administrativo que, negando provimento ao recurso jurisdicio-

nal por ela interposto da sentença proferida pela Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, manteve o julgamento aí efectuado, de que as dívidas exequendas não se encontram prescritas, vem agora pedir a reforma daquele aresto ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 2 do art. 669.º do Código de Processo Civil (CPC).

Alega, em conclusão, que «em face dos elementos constantes dos presentes autos a fls. 495 e 541 do respectivo Processo Administrativo Tributário, necessariamente se conclui que não se verificou qualquer interrupção ou suspensão do prazo de prescrição das dívidas exequendas no processo de execução fiscal n.º 3069200901002090 desde o dia 19 de Setembro de 2008, pelo que deverá esse Douto Tribunal proceder à reforma do Acórdão em referência, no sentido de considerar procedente o recurso interposto pela Recorrente, revogando a Sentença recorrida e declarando a prescrição das referidas dívidas desde o passado dia 3 de Novembro de 2012».

Juntou um documento.

1.2 Notificada do requerimento, a Fazenda Pública não se pronunciou.

1.3 Cumpre apreciar e decidir.

2. FUNDAMENTOS

2.1 PEDIDO DE REFORMA DO ACÓRDÃO

2.1.1 Cumpre apreciar e decidir se a alegação dos Requerentes integra ou não motivo para a reforma do acórdão, designadamente se é subsumível à previsão do art. 669.º, n.º 2, do CPC.

Recordemos a redacção da norma, na redacção que lhe foi dada pela reforma de 1995/1996 e que sofreu alteração (não relevante para os efeitos de que nos ocupamos) introduzida pelo Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto:

«1 - Pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu a sentença:

a) O esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade da decisão ou dos seus fundamentos;

b) A sua reforma quanto a custas e multa.

2 - Não cabendo recurso da decisão, é ainda lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando, por manifesto lapso do juiz:

a) Tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos;

b) Constem do processo documentos ou outro meio de prova que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida.

3 - Cabendo recurso da decisão, o requerimento previsto no n.º 1 é feito na alegação».

Ou seja, o art. 669.º do CPC, nas redacções ulteriores àquela reforma legislativa, continuou, como anteriormente, a permitir a reforma das decisões judiciais ⁽¹⁾ quanto a custas e multa e, de forma inovadora, veio também permiti-la relativamente a erros de julgamento, em certos casos. O relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, justifica tal inovação nos seguintes termos:

«[...] sempre na preocupação de realização efectiva e adequada do direito material e no entendimento de que será mais útil, à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da Justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental, que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto. Claro que, para salvaguarda da tutela dos interesses da contraparte, esta poderá sempre, mesmo que a decisão inicial o não admitisse, interpor recurso da nova decisão assim proferida.

Recurso este que, note-se, é admissível ainda que a causa esteja compreendida na alçada do tribunal, como refere expressamente o art. 670.º, n.º 4, do CPC».

Ou seja, numa solução que mereceu muitas críticas à doutrina ⁽²⁾, a lei passou a admitir, como uma das excepções ao esgotamento do poder jurisdicional, que, em circunstâncias muito extraordinárias, o tribunal alterasse a decisão que ele próprio proferiu. Assim, a possibilidade de reforma de uma decisão judicial ao abrigo do n.º 2 do art. 669.º do CPC tem carácter de excepção, sendo que «quanto ao alcance do mesmo preceito legal, o STA tem construído um critério orientador para a definição do carácter manifesto do lapso cometido e que possibilita a imediata reparação do erro de julgamento que o originou. Tem sido, com efeito, sublinhada a excepcionalidade desta faculdade, que insere um desvio aos princípios da estabilidade das decisões judiciais e do esgotamento do poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa (art. 666.º, n.º 1, do CPC), salientando-se que a mesma só será admissível perante erros palmares, patentes, que, pelo seu carácter manifesto, se teriam evidenciado ao autor ou autores da decisão, não fora a interposição de circunstância accidental ou uma menor ponderação tê-la levado ao desacerto» ⁽³⁾.

A referida faculdade não se destina, manifestamente, à reapreciação dos factos apurados e sua interpretação ou à reapreciação das regras e princípios de direito aplicados. Se quanto a estas, houver

divergência entre o alegado pela parte e o decidido pelo tribunal, a sua reapreciação e a correcção de eventuais erros por este cometidos só será possível em sede de recurso, desde que este seja admissível.

Dito isto, e sendo certo que a lei admite em abstracto a reforma do acórdão, cumpre verificar se a alegação da Requerente integra algum dos casos em que a mesma é autorizada ao abrigo do n.º 2 do art. 669.º do CPC.

2.1.2 Sustenta a Requerente que existem nos autos elementos documentais que, por si só, implicam necessariamente decisão diversa da proferida.

Isto, se bem alcançamos o teor da sua alegação, porque, relativamente à oposição à execução fiscal considerada no acórdão como causa de suspensão do prazo de prescrição, desde a sua instauração até ao trânsito em julgado da decisão a proferir nesse processo, sustenta que há que ter em conta que (i) no mesmo foi proferida sentença transitada em 1 de Julho de 2011 e que (ii) o mesmo processo não teve efeito suspensivo do processo de execução fiscal, na medida em que a ora Requerente não prestou garantia nem foi dispensada da prestação de garantia, como consta do documento que juntou com o pedido de reforma e que, segundo alega, «consta dos presentes autos a fls. 541 e seguintes do Processo Administrativo Tributário», bem como consta «expressamente da Informação preparada pelo Serviço de Finanças de Lisboa 1 no âmbito do referido processo de oposição à execução fiscal, junta aos presentes autos a fls. 495 e seguintes do Processo Administrativo Tributário».

Ou seja, a Requerente sustenta que deveriam ter-se levado em conta dois factos que o acórdão cuja reforma pede não ponderou por manifesto lapso, sendo que do processo constam documentos que impõem, por si só, decisão em sentido diverso: primeiro, que a oposição à execução fiscal referida na alínea K) dos factos dados como provados transitou em julgado em 1 de Julho de 2011; segundo, que na execução fiscal não prestou garantia nem foi dispensada da prestação de garantia [facto que contraria o que consta da alínea F) dos factos provados].

Salvo o devido respeito, a pretensão da Requerente não pode proceder.

O Supremo Tribunal Administrativo, no presente caso – recurso de uma sentença proferida por um tribunal de 1.ª instância –, não tem competência senão em matéria de direito (cfr. arts. 26, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, e art. 280.º, n.º 1, do CPPT). O que significa que nunca poderia este Tribunal considerar outra factualidade senão a que foi dada como assente em 1.ª instância.

Se a Requerente entendia que a sentença não fornecia a factualidade pertinente para que a questão da prescrição fosse apreciada e que a prova produzida nos autos devia ter dado lugar à fixação de outra e/ou diversa matéria de facto, deveria ter questionado a sentença quanto ao julgamento da matéria de facto, sendo que então o recurso seria da competência do Tribunal Central Administrativo Sul, que poderia, sindicando o julgamento da matéria de facto, alterá-lo, se fosse caso disso.

Já este Supremo Tribunal Administrativo, enquanto tribunal de revista, não tem poderes em matéria de facto e, por isso, limitou-se a sindicá-lo o julgamento efectuado com base na factualidade que foi fixada pelo Tribunal Tributário de Lisboa.

Pode não ter feito o melhor julgamento, mas a reforma não serve para reapreciar o mesmo, mas apenas para permitir a correcção de lapsos manifestos.

Nem se diga que os factos em causa poderiam ser levados em conta oficiosamente por este Supremo Tribunal Administrativo por respeitarem ao processo. Sendo certo que o Supremo Tribunal Administrativo (pese embora não tenha competência em matéria de facto nos recursos que lhe são submetidos das decisões dos tribunais de 1.ª instância, como deixámos já dito), não está impedido e, pelo contrário, está obrigado a considerar as ocorrências processuais reveladas pelos autos, apreensíveis por mera percepção e que são do conhecimento oficioso⁽⁴⁾, a verdade é que os factos em causa não integram o processo de reclamação judicial, mas antes se referem a outros processos.

Pelo que ficou dito, o pedido de reforma não pode proceder.

2.2 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A reforma das decisões judiciais, como uma das excepções legalmente previstas aos princípios da estabilidade das decisões e do esgotamento do poder jurisdicional após a decisão, pressupõe que, por manifesto lapso, tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, a decisão tenha sido proferida com violação de lei expressa ou que dos autos constem documentos ou outro meio de prova que, só por si e inequivocamente, implique decisão em sentido diverso e que não tenha sido considerado igualmente por lapso manifesto (cf. arts. 666.º, n.º 2, e 669.º, n.º 2, alíneas a) e b), do CPC).

II - O Supremo Tribunal Administrativo, quando julga como tribunal de revista, não pode sindicá-la a matéria de facto fixada pelas instâncias, nem pode considerar outra factualidade senão a que aí foi fixada.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência (como o impõe o n.º 2 do art. 719.º do CPC), em indeferir o pedido de reforma do acórdão.

Custas pela Requerente.

Lisboa, 3 de Julho de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) (*Embora a norma se refira apenas à sentença, deve considerar-se aplicável a todas as decisões judiciais, designadamente aos acórdãos dos tribunais superiores, como resulta expressamente do disposto nos arts. 716.º, n.º 1, e 732.º do CPC.*)

(²) (*Vide, entre outros, CARDONA FERREIRA, Guia de Recursos em Processo Civil (Declarativo), 2.ª edição, pág. 32 e FERNANDO AMÂNCIO FERREIRA, Manual dos Recursos em Processo Civil, Almedina, 9.ª edição, págs. 65/66.*)

(³) (*Cf. Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 25, pág. 54, também citado por JORGE LOPES DE SOUSA no Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 8 ao art. 126.º, pág. 388 e, entre muitos outros e para além dos aí referidos, ainda, por mais recentes, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:*

– de 26 de Setembro de 2012, proferido no processo n.º 211/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/32166b9bdc3ba51f80257a8c0035db4e?OpenDocument>;

– de 21 de Novembro de 2012, proferido no processo n.º 155/11, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/f8c8e88e07b5544480257ac40051fd24?OpenDocument>;

– de 19 de Dezembro de 2012, proferido no processo n.º 740/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/ee09f657978c6d7080257aed004c75e3?OpenDocument>;

– de 13 de Março de 2013, proferido no processo n.º 822/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/9bfff0bec75fe8bac80257b42004b0062?OpenDocument>.)

(⁴) (*Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 23 h) ao art. 279.º, pág. 369.*)

Acórdão de 3 de Julho de 2013.

Assunto:

Nulidade da sentença. Omissão de pronúncia. Rectificação de erro material.

Sumário:

A nulidade da sentença por omissão de pronúncia só ocorre se o tribunal deixa de apreciar e decidir uma questão que haja sido chamado a resolver; o que não ocorre em caso de rectificação de erro material quanto a custas, antes da subida do recurso, e a recorrente nada invoca no tocante à rectificação (artigo 667.º, n.º 2, do CPC).

Processo n.º 665/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., L.^{da}

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. A FAZENDA PÚBLICA, com os sinais dos autos, interpôs recurso, da sentença proferida no TAF de Sintra, que julgou a reclamação deduzida por A....., LDA. – nos autos de execução fiscal instaurados no Serviço de Finanças de Cascais, para cobrança de dívidas resultantes de coimas e encargos de processos de contra-ordenação – totalmente procedente.

2. Não se conformando com tal decisão, a Fazenda Pública interpôs recurso para este STA que, por Acórdão de 15 de Maio de 2013, negou provimento ao recurso, “... mantendo a sentença recorrida, com distinta fundamentação.”

3. Notificada do Acórdão, a Recorrente, veio, ao abrigo do disposto no art. 668.º, n.º1, alínea d), do CPC, arguir “a nulidade do mesmo, por omissão de pronúncia... com os seguintes fundamentos:

“1 — Foi a reclamante, na qualidade de Representante da Fazenda Pública, notificada do Acórdão, a fls..., nos termos do qual foi negado provimento ao recurso jurisdicional da Fazenda Pública

desconsiderando-se, para tanto, o que se invocou, que: “Da leitura da sentença recorrida constata-se que a mesma não fixou o valor da causa, quando deveria ter feito nos termos...”

2 — *Salvo o devido respeito, entende-se que o Acórdão ora reclamado cometeu nulidade, por omissão de pronúncia, uma vez que não se pronunciou sobre questão levantada pela Fazenda Pública nas suas alegações de recurso, conclusões de I a V, a qual devia ter sido conhecida e decidida.*

3 — *Contudo, o Acórdão ora reclamado não se pronunciou sobre esta questão, não tomou qualquer posição sobre a mesma, não emitiu qualquer decisão no sentido de dela não poder tomar conhecimento e nem indicou razões para justificar esse não conhecimento.*

4 — *E, do conteúdo do presente Acórdão não resulta que esse conhecimento tenha ficado prejudicado pela solução dada à questão conhecida e decidida.*

5 — *Todavia, é certo que o Representante da Fazenda Pública invocou, expressamente, tal nulidade como processual, em tempo e, quando à existência ou não dessa nulidade processual, o Tribunal deveria ter-se pronunciado - segundo o brocardo latino do direito trata o juiz”.*

6 — *Donde, existe omissão de pronúncia, por o Acórdão ora reclamado não ter conhecido e decidido sobre esta questão colocada pela Fazenda Pública nas suas alegações de recurso, sendo certo que se devia ter pronunciado sobre a mesma.*

Termos pelos quais e, com o duto suprimento de V. Ex.as, deve o Acórdão reclamado ser julgado nulo, nos termos do art. 668º, n.º 1, alínea d), do CPC, e ser conhecida e decidida a questão levantada pela ora reclamante nas suas alegações de recurso, com todas as legais consequências.”

4. A....., LDA., notificado desse Requerimento, nada veio dizer.

5. Com dispensa de vistos, por o processo ser urgente, cumpre apreciar e decidir.

6. A nulidade do acórdão por omissão de pronúncia, prevista no art.º 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, está directamente relacionada com o comando fixado n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil, segundo o qual «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». Daí que a omissão de pronúncia só exista quando o tribunal deixe, em absoluto, de apreciar e decidir as questões que lhe são colocadas pelas partes, isto é, os problemas concretos que haja sido chamado a resolver, e não quando deixe de apreciar *razões, argumentos, raciocínios, considerações, teses* ou *doutrinas* invocadas pelas partes em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão das questões colocadas.

Como se pode ler no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 9 de Maio de 2012, proc n.º 245/11, “(...) como a doutrina e a jurisprudência têm repetidamente explicado, “questões” não se confundem com *argumentos* ou *razões*. Por isso, quando as partes colocam ao tribunal determinada *questão*, socorrendo-se a cada passo de várias razões ou fundamentos para fazer valor valer o seu ponto de vista, o que importa é que o tribunal decida a questão colocada, não lhe incumbindo apreciar todos os fundamentos, argumentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão”.

Finalmente, no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 22/5/2013, proc n.º 816/12, realça-se que “(...) o juiz deve, sob pena de nulidade da sentença (por omissão de pronúncia), conhecer de todos os pedidos deduzidos, todas as causas de pedir e excepções invocadas e todas as excepções de que officiosamente lhe cabe conhecer e cujo conhecimento não esteja prejudicado pelo anterior conhecimento de outra questão (...).”

No caso dos autos, segundo a Requerente, o acórdão padece de omissão de pronúncia porque, em síntese, “Da leitura da sentença recorrida constata-se que a mesma não fixou o valor da causa, quando deveria ter feito nos termos... (...)” e, mais adiante, “o Acórdão ora reclamado não se pronunciou sobre esta questão, não tomou qualquer posição sobre a mesma, não emitiu qualquer decisão no sentido de dela não poder tomar conhecimento e nem indicou razões para justificar esse não conhecimento” [conclusões 1 a 4 das conclusões das alegações da Recorrente].”

Acontece que não assiste qualquer razão à ora recorrente porquanto, a Mª Juíza “a quo”, no âmbito do poder que lhe é conferido pelo art. 667º, n.ºs. 2, e 3, do CPC, ex vi art. 2º, alínea e) do CPPT, emitiu, a fls. 120 dos autos, o seguinte despacho:

“(...) fixa-se o valor da acção atendível para efeitos de custas em €2.000, 00 (artigos 305º, n.º 3 do CPC, 97-A, n.º 2, do CPPT e 6º n.º1 e Tabela I-A do RCP)”.

E tendo tal despacho sido proferido precisamente antes da subida do recurso, como determina o n.º 2 do art. 667 do CPC, a partir deste momento considera-se o erro rectificado, só podendo as partes alegar perante o tribunal superior o que entendam de seu direito no tocante à rectificação, o que não aconteceu nos presentes autos.

Com efeito, a recorrente limita-se a questionar a omissão quanto a custas, como se não tivesse ocorrido a aludida rectificação.

Neste contexto, afigura-se patente que não se verifica a aludida nulidade.

7. Nestes termos acorda-se em desatender a arguição de nulidade do acórdão.

Custas do incidente a cargo da Requerente, fixando-se a taxa de justiça em 1 (uma) unidade de conta.

Lisboa, 3 de Julho de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 3 de Julho de 2013.

Processo n.º 667-A/12-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrido: A... e Outros.
 Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

No presente processo que corre termos no STA sob o n.º 667/12-30(A), em que figura como Recorrente a Fazenda Pública e como Recorridos A....., B....., C....., D....., *Ld^a* e E....., *Ld.^a*, veio a Fazenda Pública interpor recurso por oposição de acórdãos do aresto que esta Secção proferiu em 23/01/2013 e que negou provimento ao recurso que também ela interpusera da sentença do TAF de Penafiel que anulara a venda efectuada no processo de execução fiscal n.º 175920050104018.

Admitido que foi o requerimento de interposição desse recurso para o Pleno da Secção, foram notificados desse despacho a Recorrente e os Recorridos, em conformidade com os officios documentados a fls. 177 a 181 dos autos, de 1/03/2013, nos quais se deixou identificado o processo em causa pelo respectivo número [n.º 667/12-30(A)], pelas partes [Recorrente: *Fazenda Pública*, Recorridos: B..... e *Outros*] e pelo número do processo de origem [TAF Penafiel n.º 637/10.0 BEPNF-A].

Após o decurso do prazo legal para a apresentação da alegação de recurso exigida pelo no n.º 3 do art. 284º do CPPT sem que a mesma fosse apresentada, veio o Representante da Fazenda Pública arguir a irregularidade da notificação daquele despacho de admissão do recurso, por a considerar deficientemente efectuada, na medida em que, apesar de referenciar correctamente o número do processo, ter identificado como Recorridos B..... e *Outros*, quando anteriores notificações no processo mencionavam em primeiro lugar um dos outros Recorridos, isto é, referenciavam como Recorridos A..... e *Outros*, o que a teria impedido de identificar correctamente o processo. Razão por que pediu que fosse feita nova notificação corrigida com o nome do 1º Recorrido.

Por decisão da Relatora, proferida a fls. 201/202, foi indeferido o requerido.

Notificada dessa decisão, veio a Fazenda Pública reclamar para a conferência ao abrigo do disposto no art.º 700.º n.º 3 do CPC, com a seguinte argumentação:

«...»

III) *Ora, entende o Exmº Colendo Conselheiro Relator, no seguimento da justificação/informação prestada pelo Sr. Escrivão adjunto que, pelo facto da FP ter pedido o processo confiado do recorrido F..... e outros e dele também constar o número do processo de origem, a administração deveria ter suprido tal irregularidade, pois deveria estar atenta ao folhear o processo a todos os outros nomes que dele constavam.*

IV) *Antes de mais convém referir que, no caso, é só e apenas mais um recorrido e, mesmo assim, por simplificação de esforço de escrita do funcionário da secretaria, que deveria ter feito correctamente a notificação, que não foi identificado de forma escrita, em conjunto com o primeiro recorrido, mas se fossem 20 e se a secretaria no officio identificasse o nome colocado em 16º lugar ou se identificasse a mulher do primeiro réu ou recorrido, que não tivesse nenhum dos apelidos do recorrido ou do réu, seu marido?*

V) *Mas, pergunta-se, se fossem 20 e se a secretaria no officio identificasse o nome colocado em 16º lugar ou, se identificassem a mulher do primeiro réu ou recorrido, que não tivesse nenhum dos apelidos do recorrido ou do réu seu marido? Que nome deve ser identificado na notificação? Não é absurdo? E se os réus estiverem ou não coligados? É de igualmente absurdo!*

VI) *É que, não pode a FP suprir a irregularidade da notificação da secretaria, entendendo-a, como se estivesse bem feita!*

VII) *Invocou a FP que a secretaria ao ter identificado da forma como identificou, no officio que lhe deu a conhecer a admissão do recurso, com outro nome que não o identificado no requerimento de interposição da FP, a levou a perder o rasto do recurso interposto com aquela identificação.*

VIII) *Foi por causa disso, que a FP deixou passar o prazo e não alegou.*

IX) *Por isso solicitou nova notificação, uma vez que não conseguiu identificar o recorrido do processo no prazo de que dispunha para alegar:*

X) *Pelo que, face a essa notificação que não foi expressa de forma clara e inequívoca, em atenção ao sujeito processual por si identificado, a FP solicita ser notificada correctamente identificando-se o sujeito que identificou no recurso*

XI) *O que tendo obtido despacho desfavorável do Relator, solicita a intervenção da conferência para uniformizar procedimentos, como, pensa, ser de elementar justiça.»*

Notificada a parte contrária, nada disse.

Com dispensa dos vistos legais, dada a simplicidade da questão, cumpre submeter o caso à conferência com vista a substituir o julgamento singular da Relatora pela decisão colectiva deste Tribunal.

É o seguinte o teor da decisão da Relatora:

«Nos presente processo que corre no STA sob o n.º 667/12-30(A), em que figura como Recorrente a Fazenda Pública e como Recorridos A....., B....., e Outros, veio a Fazenda Pública, a fls. 174, interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário, por oposição de acórdãos, invocando que o acórdão proferido nestes autos pelo STA, a fls. 140/157, perfilhou entendimento contrário ao acolhido nos acórdãos de 28/11/2007 e de 4/11/2011, nos processos n.ºs 662/07 e 686/09, respectivamente.

Admitido que foi esse recurso por despacho de fls. 175, foram notificados desse despacho e do seu conteúdo a Recorrente e os Recorridos, em conformidade com os ofícios documentados a fls. 177 a 181, nos quais se deixou identificado o processo em causa pelo seu número [n.º 667/12-30(A)], pelas partes [Recorrente: Fazenda Pública, Recorridos: B..... e Outros] e pelo número do processo de origem [TAF Penafiel n.º 637/10.0 BEPNF-A].

Face a essa notificação, veio o Representante da Fazenda Pública arguir a sua irregularidade, por a considerar deficiente, na medida em que, apesar do número do processo se encontrar correctamente referenciado, nele se identificam como Recorridos B..... e Outros, quando o processo sempre teve como Recorridos F..... e Outros, o que a impediu de identificar correctamente o processo.

Razão por que pede que seja feita nova notificação corrigida com o nome do 1.º Recorrido.

Por informação prestada pelo Senhor Escrivão da Secção, foi dada nota de que os presentes autos e seus apensos foram confiados à Representação da Fazenda Pública junto do STA nos períodos de 1/02/2013 a 8/02/2013, e 8/03/2013 a 14/03/2013.

Do acabado de expor resulta à evidência que o Representante da Fazenda Pública, ora Requerente, não tem a mínima razão para invocar a deficiente notificação ou para sustentar a dificuldade na identificação do presente processo.

A notificação contém todos os elementos indispensáveis à sua identificação, particularmente o correcto número do processo junto deste tribunal de recurso e o correcto número junto do tribunal recorrido, bem como a identificação da Recorrente, e não é o facto de não conter o nome de todos os Recorridos ou de só referenciar o nome de um deles acrescido da expressão «e Outros», ou o facto de outras notificações referirem o nome de um desses outros recorridos que pode gerar qualquer hesitação na identificação do processo.

Até porque a Fazenda Pública sempre soube que “outros” Recorridos eram esses, que identificou nas suas alegações de recurso para este Tribunal da sentença proferida pelo TAF de Penafiel (vide cabeçalho de fls. 118) e que também são nomeados no acórdão proferido por este Tribunal e do qual interpôs recurso por oposição de acórdãos.

Além de que, tendo tido a confiança “física” do processo, não se vislumbra como possa sustentar a dificuldade de o identificar de modo a arguir esta nulidade processual.

Termos em que, sem necessidade de outras considerações, se indefere o requerido.

Custas pela Recorrente, com taxa de justiça de uma UC.».

Tal decisão não merece censura, tendo em conta não só o que nela se deixou explicado como, sobretudo, o facto de o Representante da Fazenda Pública já após a questionada notificação - notificação do despacho de admissão do recurso através do ofício de **1/03/2013** que identifica, de forma clara e correcta, o processo em causa pelo respectivo número [n.º 667/12-30(A)] e pelo número do processo de origem [TAF Penafiel n.º 637/10.0 BEPNF-A] - ter tido oportuno acesso aos autos, pois conforme decorre da informação prestada pelo Senhor Escrivão da Secção, que não foi impugnada, pediu e obteve junto da Secção a confiança do respectivo processo durante o período de **8/03/2013 a 14/03/2013**, pelo que é insustentável a tese que defende no sentido de que a alteração da ordem de identificação dos Recorridos «a levou a perder o rasto do recurso interposto com aquela identificação».

De todo o modo, visto que a notificação do despacho de admissão do recurso para o Pleno da Secção identificava correctamente o respectivo processo e que existe apenas um processo com esse número neste Tribunal, aquela notificação só podia referir-se à admissão desse recurso que a Fazenda Pública interpusera no referenciado processo n.º 667/12-30(A). Pelo que, ainda que se pudesse considerar como irregular a alteração de ordem de identificação dos Recorridos, essa situação não se assume, no caso em apreço, como *nulidade processual*, constituindo um vício menor, de mera irregularidade sem qualquer influência no exercício dos direitos processuais da Recorrente, não integrando, assim, a previsão do n.º 1 do artigo 201.º do Código de Processo Civil.

Nada há, pois, a censurar ao despacho sob reclamação.

Termos em que, sem necessidade de outras considerações, acordam os juízes do Supremo Tribunal Administrativo em desatender a reclamação e confirmar a decisão reclamada.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 2 UC.

Lisboa, 3 de Julho de 2013. — Dulce Neto (relatora) — Isabel Marques da Silva — Pedro Delgado.

Acórdão de 3 de Julho de 2013.**Assunto:**

IMT. Isenção. Transmissão de imóvel no âmbito de plano de insolvência.

Sumário:

- I — O n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, cuja redacção não é clara no que respeita ao âmbito da isenção de IMT aí consignada, poderá, quando muito, interpretar-se como abrangendo não apenas as vendas da empresa ou estabelecimentos desta, enquanto universalidades de bens, mas também as vendas de elementos do seu activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.*
- II — Assim sendo, a referida isenção não abrange a venda de prédio urbano destinado à habitação, que pertence a pessoa singular, não bastando para beneficiar daquela isenção o facto de se tratar de actos de venda praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, independentemente da mesma pertencer a pessoa singular ou colectiva (entidade empresarial).*

Processo: n.º 765/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., L.^{da}

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I-RELATÓRIO

1.A......, LDA., identificada nos autos, impugnou a liquidação de IMT no valor de 5.136,88 €, respeitante à transmissão do prédio urbano, composto de casa de habitação, anexo e quintal, sito na Rua, freguesia de (.....), inscrito na matriz sob o artigo 510, daquela freguesia, V. N. de Famalicão, no TAF de Braga, que decidiu julgar procedente a impugnação.

2. Inconformada, a Fazenda Pública veio interpor recurso para este STA, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

“A - A douta sentença ora recorrida entendeu por um lado que o artigo 270º, n.º2 do CIRE prevê diversas hipóteses, sendo que a última delas respeita a «actos de venda...praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente», sem qualquer distinção relativa ao facto de a massa insolvente ser de uma pessoa colectiva ou de uma pessoa singular;

B - Entendeu ainda que a referida norma não faz qualquer referência à existência de uma «empresa», como defende a administração fiscal, pelo que também esta aquisição beneficia da isenção de IMT.

C - Ora, os pressupostos para o preenchimento dos requisitos que determinam a obtenção do benefício de isenção, não foram preenchidos pela adquirente, uma vez que não adquiriu a empresa ou estabelecimento.

D - No caso sub judice, o que se verificou foi a venda de um prédio urbano destinado a habitação que não pertence ao ativo de uma “empresa”, sendo que por “empresa”, para efeitos exclusivos do GIRE, deve entender-se qualquer organização de capital e trabalho destinada ao exercício de uma atividade económica, o que não se verifica.

E - Assim, a venda do imóvel em apreço não está isenta de IMT conforme estipula o artigo 270.º, n.º2 do CIRE, visto que não se trata de uma transmissão onerosa de bens que integram a universalidade de empresa ou estabelecimento vendido, permutados ou cedidos no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da massa insolvente, mas sim de uma transmissão onerosa de um bem imóvel, sem qualquer relação com uma empresa ou estabelecimento.

F - Pelo que a douta sentença proferida pelo MmºJuiz a quo fez, a nosso ver, uma incorreta interpretação das normas legais e do ratio legis que a fundamentam, mormente o artigo 270.º n.º2 do CIRE, incorrendo assim em erro de julgamento, devendo, por esse motivo, ser revogado, com as legais consequências.

Termos em que, com o sempre mui douto suprimento de Vossas Exas., deverá ser concedido provimento ao presente, com o que se fará como sempre, a costumada JUSTIÇA”.

3. Não houve contra-alegações.

4. O Magistrado do Ministério Público, junto deste Supremo Tribunal, emitiu duto Parecer, onde conclui:

“(…) 1. A conclusão D- enuncia facto não contemplado no probatório da sentença, do qual a recorrente pretende extrair consequência jurídica relevante no sentido da inverificação dos pressupostos da isenção de IMT:

- o prédio urbano adquirido não integra o activo de eventual empresa pertencente à insolvente B.....

É indiferente para apreciação da questão da competência a efectiva relevância dos factos alegados pela recorrente para o julgamento do objecto do recurso.

A decisão da questão da competência do tribunal não pode fundamentar-se em argumentos jurídicos que denunciem a sua proposta de solução para a decisão da causa, a qual incumbe exclusivamente ao tribunal que vier a ser declarado competente, segundo as normas aplicáveis.

Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA-SCT incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento e competente o TCA Norte - SCT (arts. 26ºal. b) e 38ºal. a) ETAF 2002; art. 280ºnº1 CPPT).

2. O interessado poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (art. 18ºnº2 CPPT).

O Ministério Público tem legitimidade para a suscitação da incompetência absoluta do tribunal em processo judicial tributário (art. 16ºnº2 CPPT)

A competência dos tribunais da jurisdição fiscal é de ordem pública; o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (art. 13ºCPTA/ art. 2ºal. c) CPPT)

CONCLUSÃO

O STA-seção de Contencioso Tributário é incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso, sendo competente o TCA Norte – SCT”.

5. Notificadas as partes do duto parecer do Ministério Público, a Fazenda Pública veio responder, nos termos que se seguem:

“(…)”

1 — Segundo o parecer do Ministério Público do qual fomos agora notificados, o Supremo Tribunal Administrativo é incompetente para o conhecimento do presente recurso jurisdicional, porquanto, o mesmo não se funda, exclusivamente, em matéria de direito.

2 — Ora, compulsadas as alegações de recurso, constata-se que a Fazenda Pública nas suas alegações de recurso, a fls. 97ºe segs., conclusão D), invoca de facto, que o que se verificou foi a venda de um prédio urbano destinado a habitação que não pertence ao activo de uma empresa. No entanto, parece-nos que essa invocação é conclusiva, que não vai para além da matéria de facto dada como provada em 1ª instância, e que o que se pretende é apenas extrair uma conclusão de direito diversa da que foi extraída pela sentença recorrida que considerou, a pág. 76 que: os actos a que se refere o nº2 do art.º270.ºdo CIRE abrangem, não apenas as transmissões de bens imóveis integrados numa universalidade da empresa ou estabelecimento da massa insolvente, mas também as transmissões isoladas de elementos do seu activo, desde que integradas no plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.”

3 — Donde, parece-nos que o recurso se encontra bem dirigido ao STA. (...)”.

6. Com dispensa de vistos, dada a simplicidade da questão, cumpre apreciar e decidir.

II-FUNDAMENTOS

1- DE FACTO

A sentença recorrida deu como fixada a seguinte matéria de facto:

“1. A impugnante adquiriu o prédio urbano, composto de casa de habitação, anexo e quintal, sito na Rua, freguesia de (.....), inscrito na matriz sob o artigo 510, daquela freguesia, concelho de VN Famalicão no dia 20/10/2011, no âmbito do processo de insolvência de B....., a correr termos no 4.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Vila Nova de Famalicão, com o n.º237/10ATJVNf-A.

2. O prédio em questão fora arrolado e apreendido para a massa insolvente e a impugnante comprou-o pelo preço de 190.000,00€;

3. A impugnante requereu verbalmente a isenção de IMT no Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão, ou seja, que lhe fosse reconhecido o direito ao benefício fiscal previsto no artigo 270.º, n.º2 do CIRE, aprovado pelo DL n.º 53/2004, de 18/3.

4. Tal benefício não foi reconhecido por aquele serviço por se tratar de uma aquisição a uma pessoa singular, tendo procedido à liquidação ora em crise, que a impugnante pagou previamente à realização da escritura de compra e venda - cfr. fls. 10/13 dos autos que aqui se dão por integralmente reproduzidas;

5. Não se conformando com essa liquidação, a impugnante apresentou reclamação graciosa para obter a anulação da referida liquidação, reclamação que foi indeferida por despacho do Ex.mo Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão 1, datado de 7/12/2011.

6. A administração tributária considerou que a transmissão onerosa do prédio em causa nos autos não se encontrava isenta de IMT, de acordo com o parecer elaborado pela Direcção de Serviços Jurídicos e do Contencioso, que se encontra junto a fls. 34/51, no qual se concluiu, em síntese, o seguinte:

“A aplicação dos benefícios fiscais do artigo 270.º n.º 2, do C.I.R.E. depende de os bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento vendidos, permutados ou cedidos no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da empresa insolvente.”

7. Inconformada com essa decisão, a impugnante apresentou a 3/1/2012 a presente impugnação judicial.”

2- DE DIREITO

2.1. Das questões a apreciar e decidir

Como resulta do probatório, a impugnante requereu verbalmente a isenção de IMT no Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão, ou seja, que lhe fosse reconhecido o direito ao benefício fiscal previsto no artigo 270º, n.º 2, do CIRE, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18/3, em relação ao prédio urbano, composto de casa de habitação, anexo e quintal, sito na Rua, freguesia de (.....), inscrito na matriz sob o artigo 510, daquela freguesia, concelho de Vila Nova de Famalicão, no dia 20/10/2011, que adquiriu no âmbito do processo de insolvência de B....., a correr termos no 4.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Vila Nova de Famalicão, com o n.º237/10ATJVNf-A.

Notificada da liquidação, uma vez que o pedido não foi aceite, a recorrente deduziu impugnação judicial, alegando, em síntese, que a liquidação em IMT violaria o disposto nos artigos 8º do EBF, 9º do Código Civil, e 270º do CIRE, uma vez que adquiriu o prédio no âmbito de um processo de insolvência.

Por sentença proferida, no TAF de Braga, em 10 de Janeiro de 2013, foi julgada procedente a impugnação, ponderando-se, em síntese, o seguinte:

- “(...)” Nos termos do n.º2 do art. 270º do C.I.R.E “(...), estão isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os actos de venda praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

- “A administração tributária, no entanto, considerou que a transmissão onerosa do prédio em causa nos autos não se encontrava isenta de IMT, de acordo com o parecer elaborado pela Direcção de Serviços Jurídicos e do Contencioso, no qual se concluiu que a aplicação dos benefícios fiscais do artigo 270º n.º 2, do C.I.R.E. depende de os bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento vendidos, permutados ou cedidos no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da empresa insolvente.

- “No entanto, tal interpretação restritiva não se mostra respaldada pela disposição legal acima transcrita, pois que nela se prevêem diversas hipóteses, sendo que a última delas respeita a «actos de venda... praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente», sem qualquer distinção relativa ao facto de a massa insolvente ser de uma pessoa colectiva ou de uma pessoa singular, bem como sem qualquer referência à existência de uma «empresa», como defende a administração fiscal.

- “Foi justamente neste sentido que se pronunciou o Acórdão do STA 0949/11, de 30-05-2012, 2.ª Secção, publicado em www.dgsi.pt e onde se entendeu que os actos a que se refere o n.º2 do art.º270.º do CIRE abrangem, não apenas as transmissões de bens imóveis integrados numa universalidade da empresa ou estabelecimento da massa insolvente, mas também as transmissões isoladas de elementos do seu activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

- “No caso dos autos, a impugnante adquiriu o prédio atrás identificado no âmbito da liquidação da massa insolvente de B....., beneficiando, por isso, da isenção de IMT contemplada no art.º270.º, n.º 2 do CIRE, cumprindo, assim, declarar procedente a presente impugnação em conformidade”.

Contra este entendimento vem o presente recurso argumentando a recorrente, em síntese, que

- “(...) D – No caso sub judice, o que se verificou foi a venda de um prédio urbano destinado a habitação que não pertence ao ativo de uma “empresa”, sendo que por “empresa”, para efeitos exclusivos do GIRE, deve entender-se qualquer organização de capital e trabalho destinada ao exercício de uma atividade económica, o que não se verifica.

- “E - Assim, a venda do imóvel em apreço não está isenta de IMT conforme estipula o artigo 270.º, n.º 2 do CIRE, visto que não se trata de uma transmissão onerosa de bens que integram a universalidade de empresa ou estabelecimento vendido, permutados ou cedidos no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da massa insolvente, mas sim de uma transmissão onerosa de um bem imóvel, sem qualquer relação com uma empresa ou estabelecimento”.

Em face das conclusões, que são as relevantes em termos da delimitação do âmbito e objecto do recurso, nos termos do disposto nos arts. 684º, n.º 3, e 685º-A/1, do CPC, a questão a decidir reconduz-se ao problema de saber se a sentença “a quo”, ao considerar que a recorrida beneficia da isenção de IMT, contemplada no art. 270º, n.º 2, do CIRE, julgando procedente a impugnação, incorreu em erro de julgamento.

Por seu turno, o Ministério Público, junto deste Tribunal, veio suscitar a questão da incompetência do STA em razão da hierarquia para apreciar este recurso jurisdicional, tendo em conta o alegado pela recorrente, no ponto D das Conclusões.

Assim sendo, estas são as questões a apreciar e decidir.

3. A questão prévia da incompetência em razão da hierarquia do STA

Impõe-se, a título prévio, conhecer da questão da incompetência do STA, em razão da hierarquia, suscitada pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, junto deste Tribunal, cujo conhecimento, nos termos do art. 13º do CPTA, deve preceder o de qualquer outra, uma vez que a sua eventual procedência prejudicará, precisamente, a apreciação e o julgamento das demais questões suscitadas no recurso, face ao disposto no n.º 2 do art. 16º do CPPT e nos arts. 101º e ss. do CPC.

A competência do STA para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários restringe-se, tal como resulta da alínea b) do art. 26º do ETAF, exclusivamente, a matéria de direito, constituindo, assim, uma excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual compete, nos termos da alínea a) do art. 38º do ETAF, conhecer “dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26º”.

Nesta consonância, prescreve o n.º 1 do art. 280º do CPPT que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

“Reserva-se, portanto, ao Supremo Tribunal Administrativo”, tal como ficou consignado no Acórdão deste Tribunal de 29/09/2010, proc n.º 266/10, “o papel de tribunal de revista, com intervenção reservada para os casos em que a matéria de facto controvertida no processo esteja estabilizada e apenas o direito se mantenha em discussão”.

Considera-se que as conclusões versam 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” e versam matéria de facto se “manifestarem divergência com a questão factual” (1).

Mais propriamente para aferir da competência, em razão da hierarquia, do STA, há que olhar para as conclusões da alegação do recurso (sabido que elas definem e delimitam o objecto e âmbito do mesmo (cfr. os arts. 684.º, n.º 3, e 685º-A/1, do CPC) e verificar se, perante elas, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, implicam a necessidade de dirimir questões de facto (seja porque o recorrente defende que os factos levados ao probatório não estão provados, seja porque diverge das ilações de facto que deles se devam retirar, seja porque invoca factos que não vêm dados como provados e que não são, em abstracto, indiferentes para o julgamento da causa).

Deste modo, se o recorrente colocar qualquer questão de facto, o recurso já não terá por fundamento exclusivamente matéria de direito, ficando, assim, definida a competência do Tribunal Central Administrativo.

Aplicando a jurisprudência referenciada ao caso em apreço, afigura-se que assiste razão à recorrente quanto argumenta, reportando-se à referida conclusão D, que “a invocação é conclusiva, que não vai para além da matéria de facto dada como provada em 1ª instância.”

Na verdade, a recorrente ao alegar, na referida conclusão, que está em causa a venda de “um prédio urbano destinado a habitação que não pertence ao activo de uma empresa, não invoca factualidade que não esteja dada como assente nem diverge das ilações de facto referenciadas na sentença recorrida. Trata-se apenas de extrair conclusão de direito diferente da que se chegou na sentença recorrida.

A sentença recorrida, não obstante dar como assente tratar-se de um prédio urbano adquirido no âmbito da massa insolvente referente a pessoa singular, concluiu que o mesmo é abrangido pela isenção a que se refere o n.º 2 do artº 270º do CIRE, podendo ler-se a este propósito, que, nos termos do n.º 2 do art. 270º do CIRE, “estão isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, os actos de venda praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”, independentemente da mesma pertencer a uma pessoa colectiva (entidade empresarial) ou singular. Isto apesar de se basear num acórdão deste Supremo Tribunal que, como melhor será analisado mais adiante, apenas admite estender aquela isenção às transmissões isoladas de bens imóveis integrados numa universalidade da empresa ou estabelecimento da massa insolvente. E é precisamente neste sentido que se compreende o invocado pela Fazenda Pública na Conclusão D.

Assim sendo, a questão *sub judice* restringe-se à determinação do sentido e alcance do n.º 2 do art. 270º do CIRE.

Improcede, desta forma, a questão prévia suscitada, impondo-se passar à análise da questão de fundo.

4. O art.º270º do CIRE, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18/3, dispõe como se segue:
“1 - Estão isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos:

- a) As que se destinem à constituição de nova sociedade ou sociedades e à realização do seu capital;*
- b) As que se destinem à realização do aumento do capital da sociedade devedora;*
- c) As que decorram da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores.*

2 - *Estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os actos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.*”

Tendo presente o conteúdo deste preceito, a Administração Tributária considerou, nos autos, que a aplicação dos benefícios fiscais do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE depende de os bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento vendidos, permutados ou cedidos no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da empresa insolvente.

Contra esta interpretação, lê-se a dado passo, na sentença recorrida, que tal “*interpretação restritiva não se mostra respaldada pela disposição legal acima transcrita, pois que nela se prevêem diversas hipóteses, sendo que a última delas respeita a «actos de venda... praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente», sem qualquer distinção relativa ao facto de a massa insolvente ser de uma pessoa colectiva ou de uma pessoa singular, bem como sem qualquer referência à existência de uma «empresa», como defende a administração fiscal.*”

Foi justamente neste sentido que se pronunciou o Acórdão do STA 0949/11, de 30-05-2012, 2.ª Secção, publicado em www.dgsi.pt e onde se entendeu que os actos a que se refere o n.º 2 do art.º 270.º do CIRE abrangem, não apenas as transmissões de bens imóveis integrados numa universalidade da empresa ou estabelecimento da massa insolvente, mas também as transmissões isoladas de elementos do seu activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”.

E, tendo presente o acabado de expor, conclui-se, na sentença recorrida que:

“No caso dos autos, a impugnante adquiriu o prédio atrás identificado no âmbito da liquidação da massa insolvente de B... .., beneficiando, por isso, da isenção de IMT contemplada no art.º 270.º, n.º 2 do CIRE, cumprindo, assim, declarar procedente a presente impugnação em conformidade”.

Por conseguinte, para o Mmº Juiz “a quo”, para beneficiar da isenção contemplada no n.º 2 do art. 270.º do CIRE basta que se trate de actos de venda de imóveis integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou para praticados no âmbito de um processo de insolvência.

Acontece que, não obstante o Mmº Juiz “a quo” invocar a fundamentar a sua decisão a jurisprudência vertida no Acórdão do STA, de 30/05/2012, proc n.º 0949/11, a verdade é que esta não tem o alcance que lhe foi dado nos autos.

Senão vejamos.

No caso sobre que se pronunciou o referido acórdão estava em causa averiguar se “(...) beneficia da isenção de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Bens Imóveis (IMT) prevista no artigo 270.º n.º 2 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) a aquisição, em fase de liquidação de activos em processo de insolvência, de um bem imóvel que integra o património da empresa insolvente”.

E para responder à questão ponderou-se:

“Em causa nos presentes autos está a interpretação do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, havendo que decidir se a norma deve ser interpretada no sentido em que quer a venda, quer a permuta, quer a cessão, ainda que *integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente*, para que isentas de IMT terão de ter por objecto necessário *a empresa ou estabelecimento desta*, ou se, como decidido, a referência à *empresa ou estabelecimentos desta* se refere apenas à cessão, estando compreendidos no âmbito da isenção de IMT também as vendas e permutas de imóveis *integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente*.

“Em face da letra da lei, quer uma, quer outra das interpretações são defensáveis, afigurando-se, contudo, gramaticalmente mais correcta a sustentada pela Administração Tributária, pois que os verbos “vender”, “permutar” e “ceder” são todos eles verbos transitivos, daí que na frase a referência à “empresa ou estabelecimentos desta” surgisse como complemento directo de todos três.

“Esta interpretação, choca, contudo - como bem observado na sentença recorrida -, com aquilo que o legislador consignou no n.º 49 do preâmbulo do CIRE no que respeita aos benefícios fiscais, onde se afirma que: «mantêm-se, no essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais», sendo certo que a alínea c) do n.º 2 do artigo 121.º do CPEREF isentava de imposto municipal de sisa *as transmissões de bens imóveis integradas em qualquer das providências de recuperação da empresa que decorram*, designadamente, da venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa. E choca, também - como bem observado pelo Ministério Público em 1.ª instância (cfr. o parecer de fls. 66 a 68 dos autos) -, com o sentido e extensão da autorização legislativa concedida ao Governo ao abrigo da qual foi aprovado o CIRE, fixado nos artigos 2.º e seguintes da Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, pois que, no que se refere às isenções de imposto municipal de sisa (hoje IMT), dispunha o n.º 3 do artigo 9.º daquela lei de autorização legislativa que: «Fica, finalmente, o Governo autorizado a isentar de imposto municipal de sisa as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente: c) (...) da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimento ou elementos dos seus activos (...)».

“Pode, é certo, defender-se que, na perspectiva do legislador do CIRE, as diferenças quanto ao âmbito da isenção de IMT relativamente à que existia no CPEREF para a SISA não se afiguraram como essenciais, daí que não lhes haja feito qualquer referência particular. É que, designadamente em matéria fiscal, nem sempre o preâmbulo dos diplomas espelha com rigor o respectivo conteúdo, não sendo sequer inédito que incluam menções que o articulado da lei infirma (cfr. no que respeita à SISA/IMT o Acórdão deste Supremo Tribunal de 3 de Novembro de 2010, rec. n.º 499/10).

“E pode, também, defender-se que na concretização da autorização legislativa para aprovação do CIRE, na matéria que nos ocupa, o Executivo decidiu ser mais parcimonioso que a Assembleia da República quanto à concessão de isenção de IMT, decidindo excluir essa isenção nos casos de *venda, permuta ou cessão de elementos dos seus activos*, concedendo-a apenas nos casos de *venda, permuta ou cessão da empresa* ou seu *estabelecimento*. Se assim foi, contudo, não teria respeitado o sentido e extensão da autorização legislativa que lhe foi concedida, tendo legislado em matéria reservada à Assembleia da República (cfr. o n.º 2 do artigo 103.º e a alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição) em desrespeito da credencial parlamentar que lhe foi conferida.

“Como é sabido, entre dois sentidos da lei, ambos com apoio - pelo menos mínimo - na respectiva letra, deve o intérprete optar por aquele que o compatibilize com o texto constitucional (*interpretação conforme à Constituição*), em detrimento da interpretação que o vício de inconstitucionalidade.(...)”.

Em suma, enquanto que a Fazenda Pública defende uma interpretação restritiva no sentido de o n.º 2 do art. 270º do CIRE apenas abranger as transmissões onerosas de bens que integram a universalidade de empresa ou estabelecimento vendido, permutado ou cedido no âmbito do plano de insolvência, o acórdão atrás transcrito concluiu que o mais adequado ao sentido e alcance da lei de autorização legislativa para aprovação do CIRE será admitir uma interpretação mais ampla de modo a incluir também os bens imóveis que integram o património da empresa insolvente. De qualquer modo, para o que nos interessa no caso dos autos, o ponto é que terá de tratar-se de bens imóveis que integrem o património de uma empresa e não os bens imóveis de pessoas singulares, com a única justificação de fazerem parte de um processo de insolvência, como se defende na sentença recorrida.

Independentemente do juízo que se faça da jurisprudência acolhida no Acórdão deste STA, de 30/05/2012, a verdade é que a interpretação sufragada na sentença recorrida não tem o mínimo arrimo no teor literal do preceito nem tão pouco no acórdão que lhe serve de fundamento.

Em face do exposto, afigura-se patente que a sentença recorrida incorre em erro de interpretação do art. 270º, n.º 2, do CIRE, não podendo merecer a nossa adesão.

Deve pois, dar-se provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida.

III- DECISÃO

Termos em que os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, dar provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, e, nesta sequência, julgar improcedente a impugnação, mantendo a liquidação.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Julho de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

(¹) Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, p. 425). No mesmo sentido (cfr., entre outros, os Acórdão do STA de 29/9/2010, procs. n.º 266 e 446/2010).

Acórdão de 3 de Julho de 2013.

Assunto:

Recurso judicial da decisão de fixação da matéria tributável para efeitos de IRS por métodos indirectos. Artigo 89.º-A da LGT. Prova testemunhal. Inquirição de testemunhas residentes no estrangeiro fora do tribunal tributário.

Sumário:

Em recurso judicial da decisão de fixação da matéria tributável para efeitos de IRS por métodos indirectos nos termos do artigo 89.º-A da LGT, no qual o recorrente pretenda a inquirição das testemunhas residentes no estrangeiro fora do tribunal tributário, deve tal forma de inquirição ser logo requerida na petição inicial de

recurso, por forma a que as diligências que o Tribunal terá de empreender junto das autoridades competentes com vista à respectiva realização não ponham em causa a celeridade que o legislador pretendeu imprimir a este meio processual, no qual os elementos de prova legalmente previstos como admissíveis têm logo de ser juntos com a petição inicial de recurso e a decisão deve ser tomada em 90 dias contados da data da apresentação do requerimento inicial.

Processo n.º 999/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal do despacho proferido pela Meritíssima Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa em 9 de Abril de 2013 (a fls. 766 e 767 dos autos) que lhe indeferiu o requerimento de fls. 761 a 765 dos autos em que solicitava que quatro das testemunhas por si arroladas na petição inicial de recurso fossem *inquiridas por teleconferência, ou, alternativamente, por carta rogatória ou carta precatória* uma vez que se trata de pessoas residentes em Espanha.

A recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

I) O presente recurso deve subir de imediato, por a respectiva apreciação diferida lhe retirar totalmente o efeito útil, na medida em que implicará a deslocação a Portugal de alguma(s) das testemunhas arroladas e residentes no estrangeiro – cfr. artigo 285.º, n.º 2, do CPPT;

II) O douto Tribunal “a quo” entendeu que o pedido de inquirição das testemunhas estrangeiras arroladas na PI deveria ter sido efectuado com a apresentação da PI;

III) No entanto, os artigos 119.º e 118.º, n.º 3, ambos do CPPT, apenas determinam que as testemunhas devem ser arroladas com a PI;

IV) O artigo 119.º do CPPT não contém qualquer disposição específica relativa à inquirição de testemunhas residentes no estrangeiro;

V) Existindo norma expressa no CPC que regula especificamente a inquirição de testemunhas residentes no estrangeiro – como o faz o artigo 623.º, n.º 4, do CPC -, é esta norma que se deve aplicar, como subsidiária, por determinação do artigo 2.º, alínea e), do CPPT;

VI) Consequentemente, o requerimento fundamentado a que o artigo 119.º do CPPT faz referência apenas se aplica às testemunhas que residam fora da área de jurisdição do Tribunal Tributário, mas em território português;

VII) As testemunhas deverão, pois, ser inquiridas por teleconferência;

VIII) O douto tribunal “a quo” entendeu igualmente que após a Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, o artigo 119.º deixou de permitir “deprecadas para inquirição de testemunhas como era admitido face à redacção inicial do artigo 119.º do CPPT”;

IX) Contudo, apesar de a inquirição por carta precatória não estar prevista no artigo 119.º do CPPT, isso não impede o Tribunal “a quo” de determinar a expedição para consulado português que não disponha de meios técnicos para audição por teleconferência que permitam a realização da teleconferência, para inquirição de testemunhas residentes no estrangeiro, pois a tal obriga o princípio do inquisitório – cfr. acórdão do TCAS proferido a 18 de Maio de 2010, no âmbito do processo n.º 02222/08;

X) O douto Tribunal “a quo” decidiu, ainda, que “é manifesto que as diligências pretendidas (de inquirição das testemunhas por teleconferência, carta rogatória ou carta precatória) são incompatíveis com a urgência exigida à presente forma processual (cf. artigo 146.º-D, do CPPT), pois a respectiva concretização arrastaria a tramitação dos autos por um período longo, que as regras da experiência ditam ser incompatível com a urgência imposta pela lei e natureza da presente acção”;

XI) Contudo, tal incompatibilidade é meramente aparente, pois a natureza urgente de um processo nunca poderá determinar que não seja feita a necessária prova, em particular nos casos em que, como sucede no presente, existe previsão normativa para a realização nos termos requeridos pela recorrente, devendo as testemunhas arroladas residentes no estrangeiro ser inquiridas por teleconferência e, mediante a impossibilidade de as ouvir por essa via, através de carta rogatória ou por carta precatória.

XII) O douto despacho reflecte um entendimento que é, de todo, inadmissível num Estado de Direito como é o da República Portuguesa, pois equivale a dizer que a inquirição de testemunhas residentes no estrangeiro – seja por teleconferência, seja por carta rogatória ou por carta precatória – é sempre inadmissível em processos urgentes, de recurso da decisão de aplicação de métodos indirectos (apresentada por determinação do artigo 89.º-A, n.º 7, da LGT);

XIII) Dito de outra forma, o douto Tribunal “a quo” entende que os sujeitos passivos de imposto, para mais figurando no cadastro fiscal como não residentes em Portugal para efeitos de Imposto sobre

o Rendimento das Pessoas Singulares, que tenham sido alvo de um processo de inspecção tributária por manifestações de riqueza apenas podem pretender inquirir as testemunhas residentes no estrangeiro se as puderem trazer ao Tribunal Tributário para a respectiva inquirição;

XIV) O duto despacho coarcta, pois, de forma incompreensível e inadmissível os direitos de defesa da Recorrente, pois os factos de que as testemunhas têm conhecimento dizem respeito à residência da Recorrente em Espanha no exercício de 2008 e à realização de diligências prévias à fixação definitiva naquele país;

XV) Não existe no presente caso outra forma de demonstrar ao Tribunal “a quo” os factos constantes da PI que não seja através da inquirição das referidas testemunhas;

XVI) As referidas testemunhas são de nacionalidade e têm residência estrangeira, não falam português, têm uma vida profissional activa, e não lhes é possível – pelo menos a todas – a deslocação a Portugal durante três dias (o dia anterior à inquirição das testemunhas, o(s) dia(s) da própria inquirição e o dia subsequente), a qual seria muitíssimo onerosa, apenas lhes deixando, na melhor das hipóteses, como dias de trabalho, na semana em causa, a segunda feira (dia 6 de Maio) e a sexta-feira (dia 10 de Maio);

XVII) A natureza urgente do processo não pode prejudicar a prova indispensável nem pode determinar que esta se torne de tal maneira onerosa que torne praticamente impossível a sua produção pela parte que a apresentou;

XVIII) O princípio do inquisitório – também aplicável aos processos urgentes – determina que o Tribunal pugne pela descoberta da verdade material, sopesando os actos que de acordo com o princípio da proporcionalidade devam ou não ser admitidos em juízo;

XIX) A relevância da natureza do processo urgente – a qual é, naturalmente, benéfica para a Recorrente – não pode prevalecer sobre o princípio do inquisitório e sobre a descoberta da verdade material;

XX) Ao perfilhar o referido entendimento o duto Tribunal “a quo” tornou a prova de tal maneira onerosa para a Recorrente, a qual arrolou testemunhas residentes no estrangeiro, que a impossibilitam de produzir a prova na sua plenitude, tendo, conseqüentemente, o duto despacho recorrido violado o artigo 623.º, n.º 4, do CPC, “ex vi” do artigo 2.º, alínea e), do CPPT, dos princípios do inquisitório (da descoberta da verdade material, previsto no artigo 13.º, n.º 1, do CPPT), da proporcionalidade e, ainda, do acesso a uma tutela jurisdicional efectiva, previsto no artigo 20.º n.º 1, da CRP;

XXI) Nos termos do artigo 201.º, n.º 1, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 2.º, alínea e), do CPPT, o despacho proferido pelo duto Tribunal “a quo” é susceptível de influenciar muito negativamente o exame e a decisão da causa, pelo que deve ser declarado nulo;

XXII) Declaração que ora se requer ao duto Tribunal “ad quem”, ordenando, em consequência ao Tribunal “a quo” a necessária inquirição das testemunhas por teleconferência.

Nestes termos, e nos melhores de Direito, que V.ªs Ex.ªs muy doutamente suprirão, se requer a este duto Supremo Tribunal Administrativo que (i) declare a nulidade do despacho do Tribunal “a quo” que indeferiu a inquirição das testemunhas arroladas residentes no estrangeiro através de teleconferência impedindo o exercício pleno dos direitos de defesa da ora Recorrente, derivada da susceptibilidade de tal despacho influir no exame e na decisão da causa e que (ii) determine a emissão pelo duto Tribunal “a quo” de novo despacho que admita a inquirição das testemunhas residentes no estrangeiro por teleconferência.

2 – Contra-alegou a Autoridade Tributária e Aduaneira, concluindo nos seguintes termos:

1. Não merece reparo o despacho judicial proferido pelo tribunal “a quo” ao ter decidido que foi intempestivamente apresentado pela Recorrente o seu requerimento de produção de prova testemunhal por videoconferência ou, subsidiariamente, por carta rogatória ou carta precatória em Espanha;

2. Desde logo porque o entendimento vertido na decisão interlocutória em causa está em sintonia com a melhor Doutrina produzida sobre esta matéria, a qual opina que o requerimento probatório deve ser feito na petição inicial em virtude de não se prever qualquer intervenção ulterior no processo entre o momento em que é apresentada a petição e o da marcação da realização das diligências;

3. Não é admitida, sem mais, a aplicação directa do artigo 623.º do CPC (preceito pensado para a forma de processo comum ordinário no âmbito do processo civil – artigo 461.º daquele corpo legal) ao presente processo;

4. Antes se impõe um exercício de adaptação do ali disposto para um processo judicial tributário de natureza urgente, como é o caso vertente, em que as intervenções admitidas são menores do que as estabelecidas para as partes no processo comum ordinário;

5. Assim sendo e atenta a natureza urgente do processo, cabia à Recorrente ter plasmado desde logo no seu articulado inicial não só a indicação das testemunhas, como também a forma (ou formas) pela qual a produção daquela prova deveria ser feita (se por teleconferência, se por carta rogatória ou carta precatória), o que não sucedeu;

6. Em segundo lugar, a Jurisprudência invocada pela Recorrente, corporizada no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido a 2010-05-18 no âmbito do processo n.º 02222/08 (referente a

um processo de execução fiscal), para além de ser a única detetada sobre esta matéria, não é susceptível de ser aplicada ao caso vertente, atenta a distinta natureza dos processos em causa;

7. Ainda que por hipótese académica se conclua pela tempestividade do pedido formulado pela Recorrente, não é legalmente admissível a aplicação supletiva do artigo 623.º do CPC ao caso vertente em face da legislação extravagante a que importa recorrer para o efectivo funcionamento daquele artigo;

8. Com efeito, em matéria de inquirição de testemunhas por teleconferência em tribunais localizados em estados Membros da União Europeia é aplicável o regulamento n.º 1.206/2001, do Conselho, de 2001-05-28, o qual veio instituir um mecanismo de cooperação entre tribunais dos Estados-Membros destinado a harmonizar, simplificar e desburocratizar a comunicação entre instâncias judiciais localizadas em diferentes países;

9. Contudo, nos termos do artigo 1.º do Regulamento, o seu âmbito de aplicação cinge-se a matéria civil ou comercial, o que não se verifica nos presentes autos;

10. Por seu turno, em matéria de carta rogatória com vista à inquirição das testemunhas residentes em Espanha é aplicável a Convenção Relativa ao Processo Civil (vulgo Convenção de Haia de 1954), aprovada por via do Decreto-Lei n.º 47.097, de 1966-07-14;

11. Porém, à semelhança do que sucede com o Regulamento n.º 1.206/2001, também a Convenção de Haia de 1954 cinge a sua aplicação a matéria civil ou comercial;

12. De todo o modo, as diligências probatórias requeridas mostram-se incompatíveis com a natureza urgente do processo, ainda que seja inegável a evolução registada nas últimas décadas no que tange à rapidez, acessibilidade e variedade das telecomunicações;

13. A inquirição das testemunhas, por teleconferência, em tribunais espanhóis, levanta problemas de ordem convencional e prática que previsivelmente frustrariam a urgência inerente ao processo, designadamente:

a. O facto de se desconhecer se os tribunais de Madrid e de Alicante dispõem de equipamento adequado, de agenda e de prática suficiente no que toca à realização de videoconferência entre Portugal e Espanha;

b. A diferença horária entre Portugal e Espanha conjugada com o facto dos tribunais espanhóis encerrarem os seus serviços ao público a partir das 14 horas, tornando extremamente difícil o agendamento comum (entre o tribunal “a quo” e os tribunais espanhóis) de sucessivos períodos da manhã para a realização das inquirições; e

c. A circunstância de se desconhecerem os custos associados a tais inquirições e que deverão ser suportados pela autoridade que emite o pedido;

14. Ainda que por hipótese académica se conclua pela aplicação do Regulamento n.º 1.206/2001, do Conselho, de 2001-05-28, ao caso vertente, importa não esquecer que o seu artigo 10.º / 1 confere aos tribunais espanhóis a faculdade de executarem o pedido no prazo de 90 dias, ou seja, precisamente o prazo deverá ser proferida uma decisão nos presentes autos e que se iniciou com a apresentação da p.i. (artigo 146.º-D/2 do CPPT);

15. A produção de prova testemunhal em causa não assume natureza imprescindível, porquanto o facto a provar (i.e., a demonstração da data em que a Recorrente fixou residência em Espanha) é susceptível de ser demonstrado por prova documental mais relevante e inequívoca dessa qualidade;

16. Conclui-se então que o despacho recorrido fez uma correta interpretação e aplicação da lei, motivo pelo qual o mesmo deve ser mantido na ordem jurídica.

Termos em que, por todo o exposto supra e sempre com o douto suprimento de V. Exas., deve ser negado provimento ao recurso interposto, com todas as legais consequências.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

(...)

A referida inquirição foi indeferida face à data em que o requerimento para depoimento por videoconferência de testemunhas fora da área do tribunal tributário foi apresentado, encontrando-se já designada data para a inquirição de testemunhas no tribunal recorrido.

O processo no caso aplicável resulta do previsto no n.º 7 do artigo 89.º-A da LGT que remete para o art. 146.º-B do CPPT.

É certo que no caso se admitiu a aplicação do previsto no art.119.º do CPPT, o que dentro das adaptações possíveis se entende.

Contudo, tal como defende o exmº Conselheiro Jorge Lopes de Sousa em caso semelhante não é admitir um requerimento desse tipo deve ser formulado na petição de impugnação ou na contestação, o que é de entender também quanto ao recurso que foi apresentado da decisão de tributação por métodos indirectos.

Aliás, no art. 119.º do CPPT divergiu-se em aspectos significativos do que se encontra previsto no CPC, consagrando um regime mais apertado do que aquele que em geral se encontra previsto para que se proceda à inquirição de testemunhas por videoconferência.

Mesmo segundo o CPC, é ainda em data anterior à designação da audiência de julgamento que se tem de proceder a uma indicação das provas que se pretende que sejam produzidas – tal o que se encontra previsto no art. 512.º do CPC.

Acresce que, tendo sido requerida a inquirição de testemunhas por videoconferência numa data em que se encontrava já designada a sua inquirição no tribunal, e residindo as mesmas em Espanha, não seria muito onerosa a sua deslocação ao referido tribunal.

3. Concluindo, parece que o recurso é de improceder, sendo de manter o decidido, por a aplicação subsidiária da referida norma do CPC não ser ao caso de aplicar, com fundamento no previsto no arts. 7 do art. 89.º-A da LGT, e 146.º-B do CPPT.

Ainda que, admitindo a aplicação por adaptação do previsto no art. 119.º do CPPT, bem se decidiu ao não se admitir a inquirição de testemunhas no estrangeiro por videoconferência, e residindo as mesmas em Espanha, não sendo muito onerosa a sua deslocação ao tribunal recorrido em que se encontrava já designada data para tal efeito.

Com dispensa dos vistos legais, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à conferência.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

São as de saber se, como alegado, é nulo o despacho recorrido de indeferimento da inquirição de testemunhas por teleconferência ou, caso tal não seja possível, por carta precatória ou rogatória, porquanto *susceptível de influenciar muito negativamente o exame e a decisão da causa* (artigo 201.º, n.º 1 do Código de Processo civil, aplicável subsidiariamente *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT) e se o mesmo cometeu erro de direito ao decidir como decidiu, com fundamento na extemporaneidade do pedido e do carácter urgente do processo.

5 – Apreciando

5.1 Do despacho recorrido

É do seguinte teor o despacho recorrido (fls. 766 e 767 dos autos):

«Vem a Requerente pedir, a fls. 837 e segs. dos autos, que as testemunhas que indicou sejam inquiridas em Espanha através de teleconferência, carta rogatória ou carta precatória, alegando para o efeito em síntese que a sua deslocação a Portugal lhes causaria grande transtorno pessoal assim como custos inerentes à deslocação internacional.

O pedido de inquirição de testemunhas por teleconferência, assim como o pedido fundamentado da respectiva notificação, deve ser formulado com a PI (cf. art. 119.º, n.ºs 1, 2 e 4, do CPPT) desde logo porque a lei não prevê qualquer intervenção da parte no processo entre a PI e a diligência de inquirição de testemunhas.

Por outro lado, após as alterações introduzidas na lei processual tributária através da Lei n.º 1572001, de 5 de Junho, não poderá haver deprecadas para inquirição de testemunhas como era admitido face à redacção inicial do art. 119.º do CPPT.

Ainda que como é referido no requerimento em apreço, a PI tenha sido assinada pela Requerente, a ilustre mandatária juntou aos autos procuração a fls. 102 e interveio nos autos duas vezes no processo (cf. requerimento de fls. 786 e 819 e segs.), sem que nada tivesse vindo dizer a este respeito.

Não existe assim qualquer razão fundada para que o requerimento em apreço só agora tenha sido feito.

Por outro lado, e ainda que assim não se entendesse, é manifesto que as diligências pretendidas são incompatíveis com a urgência exigida à presente forma processual (cf. art. 146.º-D, do CPPT), pois a respectiva concretização arrastaria a tramitação dos autos por um período longo, que as regras da experiência ditam ser incompatível com a urgência imposta pela lei e natureza da presente acção.

Pelo que indefiro o requerido.

Notifique.»

O despacho recorrido, *supra* transcrito, foi proferido em recurso judicial de decisão da fixação da matéria colectável de IRS por métodos indirectos nos termos do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária (LGT), em razão do facto de no ano de 2008 a ora recorrente ter feito suprimentos a três sociedades no valor de mais de 2 milhões de euros sem que a sua declaração de rendimentos suporte, nos termos legais, tais manifestações de fortuna.

Por força do disposto no n.º 8 do artigo 89.º-A da LGT a este recurso é aplicável, *com as necessárias adaptações, a tramitação prevista no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

Dispõe o n.º 3 do artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que rege sobre os requisitos da petição de recurso, que: «A petição referida no número anterior não obedece a formalidade especial, não tem de ser subscrita por advogado e **deve ser acompanhada dos respectivos elementos de prova, que devem revestir natureza exclusivamente documental**» (sublinhados nossos).

Ora, em razão da restrição probatória constante da parte final do n.º 3 do artigo 146.º-B do CPPT, o diploma não prevê quaisquer normas específicas sobre a prova testemunhal directamente aplicáveis a este meio processual, pois que, na perspectiva do legislador, tal meio de prova é inadmissível.

É, porém, sabido, que a restrição probatória constante da parte final deste preceito legal tem sido julgada materialmente inconstitucional por este Supremo Tribunal por violação do direito a um processo equitativo (artigo 20.º, n.º 4 da Constituição da República), se e quando a *prova documental for insuficiente para o contribuinte demonstrar os factos que, na sua perspectiva, suportam o direito ou o interesse que visa defender com recurso ao tribunal* (cfr. os Acórdãos deste STA de 7 de Novembro de 2007, rec. n.º 590/07, e de 14 de Julho de 2010, rec. n.º 549/10) e também pelo Tribunal Constitucional em processos de fiscalização concreta (cfr. Acórdãos n.º 28 de Novembro de 2006, rec. n.º 646/2006 e de 12 de Dezembro de 2006, rec. n.º 681/06) em casos em que os factos alegados não podem ser provados documentalmente, sendo, pois, indispensável o recurso à prova testemunhal.

Daí que esta deva ser admitida nos casos em que se revele indispensável, havendo que recorrer em primeira linha às do CPPT relativas à prova testemunhal no processo de impugnação judicial – artigos 118.º e 119.º do CPPT – aplicando-as a este recurso judicial com as necessárias adaptações, adaptações estas postuladas pela natureza urgente do processo e no qual *a decisão judicial deve ser proferida no prazo de 90 dias a contar da data de apresentação do requerimento inicial* (cfr. o disposto no artigo 146.º-D do CPPT).

Entendemos, pois, que em processos, como o dos autos, em que se pretenda a inquirição das testemunhas residentes no estrangeiro por teleconferência (ou por carta precatória ou rogatória, admitindo que tais formas de inquirição são ainda admissíveis por via da legislação processual civil subsidiariamente aplicável, o que se afigura duvidoso), deve tal forma de inquirição ser logo requerida na petição inicial de recurso, por forma a que as diligências que o Tribunal terá de empreender junto das autoridades competentes com vista à respectiva realização não ponham em causa a celeridade que o legislador pretendeu imprimir a este meio processual, no qual mesmo os elementos de prova legalmente previstos como admissíveis têm logo de ser juntos com a petição inicial de recurso.

Tal ónus não parece nem desproporcionado, nem violador do princípio da tutela jurisdicional efectiva, antes se julga que esta solução jurisprudencial é a que melhor equilibra os interesses em jogo, não vedando em absoluto a inquirição no estrangeiro de testemunhas aí residentes, desde que tal seja requerido a tempo de tais diligências não comprometerem irremediavelmente a celeridade processual expressamente pretendida pelo legislador.

Pelo exposto, se conclui que o recurso não merece provimento, nada havendo a apontar ao despacho recorrido, que bem decidiu, não sendo nulo nem cometendo erro de direito.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o despacho recorrido.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 3 de Julho de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Valente Torção*.

Acórdão de 3 de Julho de 2013.

Assunto:

IVA. Direito de Dedução. Despesas com o realojamento das Famílias dos Pescadores abrangidos pela segunda fase da Obra de ampliação do Aeroporto de Santa Catarina.

Sumário:

- I — *O Código do IVA resulta da transposição, para a ordem jurídica interna, de diversas Directivas Comunitárias relativas à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios devendo a interpretação da lei interna ser, neste domínio, convergente com os princípios e regras postulados na respectiva disciplina comunitária.*
- II — *No que respeita ao direito de dedução a Jurisprudência do TJCE vem afirmando que «o direito à dedução previsto nos artigos 17.º e 20.º da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado.(...) Para que o IVA seja dedutível, as operações efectuadas a montante devem ter uma relação directa e imediata com as operações a jusante com direito a dedução. Assim, o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou*

serviços a montante pressupõe que as despesas efectuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução.” — cf. Acórdão Kretztechnik (2005) — C.465/03 e Ac do TJCE, 2.ª secção de 08.06.2000, processo C-98/98, in <http://new.eur-lex.europa.eu>.

- III — *A jurisprudência do TJUE — cf. acórdãos de 6-9-2012 do Tribunal de Justiça da União Europeia, proferido no processo n.º C-496/11 e acórdão AB SKF de 29 de Outubro de 2009, C-29/08, ambos disponíveis em <http://new.eur-lex.europa.eu> — citando jurisprudência anterior do TJCE adoptada nos acórdãos Kretztechnik, n.º 36, Investrand, n.º 24, vem admitindo também «um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexo directo e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, um nexo directo e imediato com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo».*
- IV — *Ao assumir os custos de construção de habitações no âmbito de um plano de realocação para as famílias dos pescadores abrangidos pela segunda fase da obra de ampliação do aeroporto de Santa Catarina, no cumprimento, aliás, de obrigação decorrente do contrato de concessão celebrado com o Governo da Região Autónoma da Madeira, a A..... agiu no âmbito da sua actividade económica de “estudo, planeamento, construção e exploração dos aeroportos da Região Autónoma da Madeira”, existindo entre tais custos e o IVA com eles suportados, uma relação directa e imediata com o conjunto daquela sua actividade económica, na acepção da jurisprudência do TJUE supra referida, pelo que haverá direito a dedução do IVA suportado a montante na construção de tais habitações.*

Processo n.º 1148/11-30.

Recorrente: A..., SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — A....., SA, melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado, referente aos exercícios dos anos de 1997, 1998 e 1999 no montante global de € 303 871,00.

Termina as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

«1. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal que, julgando improcedente a impugnação judicial apresentada pela RECORRENTE, manteve na ordem jurídica os actos de liquidação adicional de IVA n.º 01019984 e n.º 01019982, relativos ao exercício de 1998 (no montante global de € 3.043,07), o acto adicional de IVA n.º 01019973, relativo aos exercícios de 1999 (na parte que determina a liquidação do valor de € 290.190,55), os actos de liquidação dos correspondentes juros compensatórios, e — nessa medida —, os respectivos actos pressupostos, ou seja, as correcções efectuadas pela Administração tributária.

2. Em concreto, está aqui em causa a (in)existência do direito à dedução do IVA suportado pela RECORRENTE, nas prestações de serviços de concepção e de construção do novo Bairro dos Pescadores, para onde foram realojados os habitantes que residiam nos imóveis que tiveram que ser demolidos para a ampliação do Aeroporto de Santa Catarina.

3. A este respeito, a Administração tributária sustentou que, in casu, não se encontram preenchidos os pressupostos previstos no artigo 20º do Código do IVA, pois que, por um lado, “Embora as referidas obras sejam necessárias para a construção da pista, contudo não se destinam à produção de bens ou prestações de serviços tributados”, e, por outro lado, que “a construção de um novo bairro para realojamento das famílias expropriadas em consequência da 2ª Fase do Projecto de Ampliação do Aeroporto do Funchal configurou uma indemnização por expropriação de utilidade pública, não sujeita a IVA. Por esse motivo, e, ao contrário do que a A..... entendeu, os seus custos não podiam ser deduzidos como se tratassem de despesas ligadas directamente a operações sujeitas a IVA e dele não isentas (...)”.

4. Chamado a pronunciar-se sobre a (i)legalidade dos actos tributários impugnados, o Tribunal a quo — secundando, em parte, o entendimento perfilhado pela Administração tributária — sufragou que “(...) os custos com o realojamento dos pescadores e suas famílias foi um custo necessário para a ampliação do Aeroporto do Funchal, mas não está conexionado com a actividade da impugnante.

No art. 20.º do C.I.V.A., no que aqui interessa, estabelece-se que só poderá deduzir-se I.V.A. que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações de bens e prestação de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas. Assim, no âmbito da possibilidade de dedução abrangem-se todas as despesas de IVA incidentes sobre bens utilizados na actividade produtiva da empresa, tudo que ela consuma e seja necessário para obter o acréscimo patrimonial produzido pela sua actividade tributável. No caso em apreço para além de não ter ficado provado que tais custos eram essenciais para a concretização da actividade económica da impugnante, pelo contrário, o realojamento poderia ter sido feito por outra entidade — o Instituto de Habitação — tem de considerar-se que se exclui da dedução o IVA”.

5. Sucede, porém, que os actos tributários em apreço são ilegais por assentarem em erro sobre os respectivos pressupostos de direito, incorrendo a sentença recorrida — na medida em que os manteve na ordem jurídica — em erro de julgamento.

6. Neste contexto, e atendendo à natureza comunitária do IVA — na medida em que este imposto resulta da adopção de um sistema uniforme de âmbito europeu —, nota a RECORRENTE que a apreensão do alcance do citado artigo 20.º do Código do IVA não poderá ser correctamente levada a cabo sem a prévia análise, quer da legislação, quer da jurisprudência comunitárias.

7. Com efeito, o Código do IVA resulta da transposição, para a ordem jurídica interna, de diversas Directivas Comunitárias relativas à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (cf., *inter alia*, Directiva 2005/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, actualmente em vigor), devendo a interpretação da lei interna ser, neste domínio, plenamente convergente com os princípios e regras postulados na respectiva disciplina comunitária, sob pena de manifesta violação do Direito comunitário.

8. Neste domínio, faz-se notar que o recorte do direito à dedução consagrado nos citados normativos tem merecido um amplo desenvolvimento por parte do TJUE, em particular; e no que aqui interessa, quanto ao enlace exigido entre as operações passivas e as operações activas realizadas pelo respectivo sujeito passivo e que determinam a dedutibilidade do IVA suportado a montante.

9. Com efeito, não obstante ciente de que, “tendo em conta a diversidade das transacções comerciais e profissionais, seria impossível dar uma resposta mais apropriada quanto ao modo de estabelecer em todos os casos a relação necessária que deve existir entre as operações a montante e as efectuadas a jusante para que o IVA pago a montante seja dedutível” (cf. Acórdão *Midland Bank*, processo C-98/98, ponto 25), o TJUE tem vindo, no âmbito da sua actividade jurisdicional, a densificar: i) o tipo de operações compreendidas na asserção «operações sujeitas a imposto»; ii) a natureza do enlace exigido pela asserção «relação directa e imediata».

10. Assim, e a propósito do tipo de operações compreendidas na asserção «operações sujeitas a imposto», o TJUE tem entendido, por um lado, que as operações activas relevantes para o exercício do correspondente direito à dedução são recortadas pelo crivo das actividades económicas sujeitas a IVA e determinativas da atribuição, ao respectivo agente, da qualidade de sujeito passivo de IVA — nos termos do artigo 4.º da Sexta Directiva (de que o artigo 2.º do Código do IVA constitui a transposição para a ordem jurídica interna) —, e, por outro lado, que bastará a identificação da indicada qualidade de sujeito passivo, delimitada pela prossecução — ou intenção de prosseguimento, desde que comprovada — de uma actividade económica, para legitimar o exercício do correspondente direito à dedução do IVA suportado com as respectivas operações passivas (cf. Acórdão *Lennartz*, processo C-97/90, pontos 13 a 16).

11. Nesta medida, e no que respeita à delimitação da asserção «operações sujeitas a imposto», há, pois, a reter que: i) as operações activas realizadas por sujeito passivo de IVA agindo nessa qualidade, e determinativas do direito à dedução do imposto suportado a montante — i.e., a sua actividade económica —, “podem consistir numa sucessão de vários actos” (cf. Acórdão *Lennartz*, ponto 13), designadamente de natureza preparatória ou auxiliar; e, bem assim, ii) que a efectiva realização de operações tributáveis não constitui pressuposto do exercício do direito à dedução do IVA suportado a montante, na medida em que “seria contrário a esse princípio [da neutralidade] que as referidas actividades só tivessem início no momento em que a empresa é efectivamente explorada” (cf. Acórdão *Gabalfrisa*, ponto 45, e Acórdão *Abbey National*, ponto 35).

12. Por seu turno, e no que respeita à natureza da «relação directa e imediata» entre os bens ou serviços adquiridos e as «operações sujeitas a imposto», resulta claro da jurisprudência comunitária que tal enlace é aferível, quer por referência a operações tributáveis específicas, quer, alternativamente, tendo por referência as despesas gerais suportadas com a prossecução — genérica — da actividade económica do sujeito passivo, sempre que tais despesas concorram para a formação do preço das operações tributáveis (cf. Acórdão *Finanzamt Linz*, processo C-465/03, ponto 35; Acórdão *Midland Bank*, ponto 31; Acórdão *Skatteverket*, processo C-29/08, pontos 58 e 73)

13. Por outras palavras, o artigo 17.º da Sexta Directiva (aplicável na ordem jurídica interna por força da transposição levada a cabo pelo n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA) permite a dedução do

IVA suportado a montante pelo sujeito passivo com as despesas gerais da sua actividade económica concorrentes para a formação do preço das operações tributáveis.

14. *Ora, cotejando os critérios de que depende o exercício do direito à dedução previsto no artigo 17.º da Sexta Directiva com o caso sub judice, não se pode deixar de concluir que: i) a RECORRENTE qualifica-se, no âmbito da sua actividade económica, como sujeito passivo de IVA, nos termos definidos do artigo 2.º do Código do IVA; e que ii) existe uma relação directa e imediata — na acepção que lhe é atribuída pelo TJUE — entre as despesas suportadas pela RECORRENTE com a concepção e construção do novo Bairro dos Pescadores e as operações realizadas a jusante no prosseguimento da sua actividade económica de “estudo, planeamento, construção e exploração dos aeroportos da Região Autónoma da Madeira”.*

15. *Na verdade, conforme ficou assente na decisão recorrida, a RECORRENTE encontrava-se obrigada — com vista à prossecução da sua actividade económica (recortada pelo “estudo, planeamento, construção e exploração dos aeroportos da Região Autónoma da Madeira”) — a “promover e executar as obras de ampliação do Aeroporto de Santa Catarina e de desenvolvimento das infra-estruturas aeroportuárias, bem como o planeamento e a exploração do serviço público de apoio à aviação civil, na Região Autónoma da Madeira”.*

16. *Por seu turno, e por contrapartida da promoção e realização das indicadas obras de ampliação da pista do Aeroporto de Santa Catarina, foi atribuída à RECORRENTE a titularidade de “todas as taxas cobradas aos utentes, no âmbito da concessão, nomeadamente as devidas pelas operações de aeronaves e passageiros, ocupações de terrenos, edifícios e instalações, utilização de serviços e equipamentos aeroportuários, ou outras importâncias devidas por prestação directa de serviços”.*

17. *Dito de outro modo, a atribuição de tais receitas à RECORRENTE — expectavelmente incrementadas após conclusão da respectiva ampliação — teve por propósito compensar a RECORRENTE do investimento exigido para realização das referidas obras de ampliação do Aeroporto de Santa Catarina, as quais incluíam, assim, as de concepção e construção do novo Bairro dos Pescadores.*

18. *Assim, por imperativo de razão, a promoção da ampliação da pista do Aeroporto de Santa Catarina — cuja exploração fora cometida à ora RECORRENTE —, com o inerente aumento do tráfego aéreo e do volume de passageiros e de carga transportados, teria um efeito — expectável — de incremento do volume da actividade da ora RECORRENTE, traduzido no aumento do volume de operações realizadas e de serviços prestados e, conseqüentemente, no aumento das respectivas receitas.*

19. *Dito isto, faz-se recordar que a RECORRENTE se encontrava incumbida de promover o “reajustamento das famílias expropriadas “do Bairro dos Pescadores”, no âmbito da promoção e execução das obras de ampliação da pista do Aeroporto de Santa Catarina (e cuja exploração foi-lhe atribuída).*

20. *Significa isto que a expropriação — concretizada através da concepção e construção do novo Bairro dos Pescadores — constituía, além de uma obrigação da ora RECORRENTE (assumida perante a Região Autónoma da Madeira), uma condição sine qua non de — possibilidade de — promoção das obras de ampliação da referida infra-estrutura aeroportuária.*

21. *Significa isto, ainda, que, em termos finalísticos, a expropriação do Bairro dos Pescadores (e respectivo reajustamento dos respectivos habitantes) não só habilitou a RECORRENTE a proceder à promoção e execução das obras de ampliação da pista do Aeroporto de Santa Catarina, como lhe permitiu, conseqüentemente, prosseguir e incrementar a sua actividade económica.*

22. *Assim, a expropriação do Bairro dos Pescadores com as conseqüentes obras de concepção e construção do novo bairro para reajustamento dos respectivos habitantes — enquanto actos preparatórios, mas necessários, para a promoção e execução das obras de ampliação da pista do Aeroporto de Santa Catarina —, incluem-se, a par dos serviços dos demais consultores e projectistas necessários para a promoção da referida ampliação — cuja dedutibilidade não foi questionada pela Administração tributária —, no conjunto das despesas gerais concorrentes para a prossecução e expectável incremento da actividade económica da ora RECORRENTE.*

23. *De igual modo, destinando-se as receitas atribuídas à RECORRENTE — e assim incrementadas — a compensar o investimento realizado com as obras de ampliação do Aeroporto de Santa Catarina, conclui-se que as despesas suportadas com esse propósito — v.g., as relativas à concepção e construção do novo Bairro dos Pescadores —, encontrar-se-ão forçosamente incorporadas nos preços dos serviços prestados pela RECORRENTE no âmbito da sua actividade de exploração da infra-estrutura aeroportuária.*

24. *Dito isto, importa, ainda, fazer notar que — contrariamente ao defendido pela Administração tributária — o artigo 17.º da Sexta Directiva (e, logo, do artigo 20.º do Código do IVA), confere o direito à dedução do IVA suportado a montante sobre as prestações realizadas no contexto de uma operação isenta de IVA ou, mesmo excluída do seu âmbito de aplicação, sempre que, — como se verifica, in casu —, tais despesas concorram para a formação do preço das operações tributáveis.*

25. *Na verdade, apreciando uma situação materialmente idêntica à da ora RECORRENTE, decidiu já o TJUE que, “atendendo ao facto de, por um lado, a emissão de acções ser uma operação que*

não é abrangida pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva e de, por outro, essa operação ter sido efectuada pela Kretztechnik com vista a reforçar o seu capital em proveito da sua actividade económica geral, há que considerar que os custos das prestações adquiridas por esta sociedade no âmbito da operação em causa [não abrangida pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos seus produtos. Estas prestações têm, com efeito, uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo” (cf. cit. Acórdão Finanzamt Linz, pontos 36 e 38. No mesmo sentido, vide, Acórdão Abbey National ponto 42; Acórdão CIB O Participations, ponto 35; Acórdão Skatteverket, ponto 73; Acórdão BLF Group, ponto 25).

26. Consequentemente, a mera circunstância de “a construção de um novo bairro para realojamento das famílias expropriadas em consequência da 2a Fase do Projecto de Ampliação do Aeroporto do Funchal (...) [configurar] uma indemnização por expropriação de utilidade pública, não sujeita a IVA”, não permite concluir pela inexistência do direito à dedução do IVA suportado pela RECORRENTE, nas prestações de serviços de concepção e de construção do novo Bairro dos Pescadores.

27. Perante o que antecede, permite-se concluir, sem necessidade de ulteriores desenvolvimentos, que o IVA suportado pela ora RECORRENTE com a concepção e construção do novo Bairro dos Pescadores, assumindo uma relação directa e imediata com o conjunto das actividades económicas da RECORRENTE, é dedutível nos termos do disposto nos n.º 1 e 2 do artigo 17.º da Sexta Directiva e, consequentemente, ao abrigo das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA.

28. Não tendo o Tribunal a quo sindicado a referida relação entre as despesas suportadas pela RECORRENTE e o conjunto da actividade económica por si desenvolvida — determinativa da dedutibilidade do IVA suportado —, proferiu a decisão ora recorrida em manifesto erro sobre os respectivos pressupostos de direito, devendo, por esse motivo, ser a mesma revogada.

29. De igual modo, e conforme inicialmente peticionado, deverão ser anulados os actos tributários de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios — ilegalmente — mantidos na ordem jurídica pela decisão de que presentemente se recorre.

30. Caso subsistam — não obstante todo o acima exposto — dúvidas relativamente à interpretação do artigo 20º do Código do IVA, deverão ser submetidas ao TJUE, a título prejudicial, as questões que se revelarem necessárias ao julgamento da causa.»

2 – A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

3 - O Exmº Procurador Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu duto e fundamentado parecer, pronunciando-se no sentido de que a expropriação do território onde se encontrava implantado o Bairro dos Pescadores efectuada pela recorrente teve como contrapartida o pagamento aos expropriados de uma justa indemnização, consubstanciada na atribuição de novas habitações construídas com os recursos financeiros da entidade expropriante (arts. 1º e 69º Código das Expropriações aprovado pela Lei n.º 168/99, 18 Setembro).

Mais sustenta que o IVA suportado na construção das habitações está directamente relacionado com o pagamento de justa indemnização em espécie, a qual não constitui operação tributável consistente em transmissão de bens ou prestação de serviços (arts. 1º nº1, 3º e 4º CIVA)

Não obstante:

a) a operação de realojamento dos habitantes do Bairro dos Pescadores constitui acto pressuposto, necessário à ampliação do aeroporto de Santa Catarina (como reconhece a administração tributária, relatório de inspecção fls. 183), a qual constitui obrigação da recorrente resultante do contrato de concessão celebrado com o Governo da Região Autónoma da Madeira (probatório alínea A)

b) esta operação está inscrita no âmbito da actividade económica da A..... que gera operações tributáveis, recortada pela «exploração das infra-estruturas aeroportuárias da Região Autónoma da Madeira e promoção das obras de ampliação» (Decreto Legislativo Regional nº22/2000/M; probatório alínea A)

E conclui que, neste contexto o imposto suportado a montante na construção das habitações (operações passivas), indispensável à operação de realojamento, pode ser deduzido a jusante no imposto liquidado nas operações económicas resultantes do exercício da actividade económica da recorrente (operações activas).

Finalmente defende que, no caso em apreço, haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito (art.43º nº1 LGT; art.61º nº3 CPPT)

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 - Em sede factual apurou-se na primeira instância a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão da causa:

A) Nos termos do Decreto Legislativo regional n.º 22/2000/M, determina que (fls 94 e 95, dos autos):

Reafirma a qualificação de bens e dos imóveis onde estão implantadas as infra-estruturas do Aeroporto do Funchal e seus serviços.

A construção da 2ª fase da ampliação da pista do Aeroporto do Funchal constitui, como se afirmou no preâmbulo do Decreto Legislativo Regional n.º 8/92/M, de 21 de Abril, um marco relevante na prossecução da estratégia de desenvolvimento da Região Autónoma da Madeira.

A A....., S.A., foi concebida para, mediante concessão, se encarregar da exploração das infra-estruturas aeroportuárias da Região Autónoma da Madeira e da promoção das obras de ampliação, sucedendo, legalmente ao Gabinete para os Aeroportos da Região Autónoma da Madeira (GARAM) e sendo para ela transferida a universalidade de direitos e obrigações de que o referido Gabinete era titular. A A..... é reconhecida a natureza de pessoa colectiva de utilidade pública regional.

Nos termos dos artigos 5º, 6º e 10º do Decreto Legislativo Regional n.º 8/92/M, de 21 de Abril, a exploração do serviço de apoio à aviação civil é feita em regime de serviço público, as obras de ampliação e desenvolvimento dos aeroportos da Região Autónoma compreendem, nomeadamente, a construção das obras de ampliação da 2ª fase do Aeroporto do Funchal e a construção da nova aerogare do Aeroporto do Porto Santo, e as infra-estruturas aeroportuárias integram o domínio público regional, à semelhança dos instrumentos, instalações e equipamento utilizados pela A....., revertendo para a Região Autónoma da Madeira finda a concessão.

Assim, e para que não subsistam dúvidas na interpretação do contrato de concessão de 9 de Julho de 1993, designadamente da sua cláusula 13ª:

A Assembleia Legislativa Regional da Madeira decreta, nos termos da alínea *a)* do n.º 1 do artigo 227.º e das alíneas *i)* e *o)* do artigo 228.º, ambos da Constituição da República Portuguesa, e da alínea *c)* do n.º 1 do artigo 37º das alíneas *d)* e *e)* do artigo 40º e do n.º 1 do artigo 41º do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira, revisto pela Lei n.º 130/99, de 21 de Agosto, o seguinte:

Artigo 1º

Os imóveis adquiridos ou a adquirir por via do direito privado ou de expropriação integrados nas obras de construção, ampliação e desenvolvimento do Aeroporto do Funchal, bem como os destinados à instalação e funcionamento dos serviços concessionados, pertencem ao domínio público do concedente.

Artigo 2.º

O presente diploma constitui título bastante para o registo e inscrição daqueles imóveis nas respectivas conservatórias do registo predial e repartições de finanças, com dispensa do trato sucessivo e isenção de emolumentos.

B) Dá-se por inteiramente reproduzida a Decisão da Comissão n.º C(97)2444, junta a fls. 98 a 125, dos autos;

C) Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º 4/2000, de 14/01/2000 foi realizada inspecção tributária à impugnante com início em 21/03/2000 e fim em 05/04/2000, aos exercícios de 1997, 1998 e 1999, e de âmbito parcial — IVA (fls 38 e 39, dos autos);

D) Em 20 de Abril de 2000 foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária, junto a fls. 35 a 51, dos autos e com interesse para a decisão da causa se reproduz no essencial:

(...)

3. Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável — Imposto em falta

3.1. Empreitadas de “Concepção - construção para realojamento do Bairro dos Pescadores” e “Recuperação paisagística da Quinta da N. Sra. da Boa Viagem”.

3.1.1. Bairro dos Pescadores

Este bairro foi construído com o intuito de realojar os pescadores, que residiam em habitações que tiveram que ser demolidas para a ampliação da pista do aeroporto do Funchal.

Nos termos do artº 20º do Código do IVA, só haverá possibilidade do direito à dedução do IVA contido nas despesas se as mesmas se encontrarem ligadas a operações sujeitas a este imposto e dele não isentas.

Embora as referidas obras sejam necessárias para a construção da pista, contudo não se destinam à produção de bens ou prestação de serviços tributados e, sendo assim, não cumprem os requisitos previstos no artigo referido anteriormente. Ainda que na eventualidade da A..... vir a cobrar uma renda pelas habitações aos pescadores, esta estaria isenta de IVA nos termos do n.º 30 do artº 9º do CIVA, não conferindo também o direito à dedução do IVA suportado. Assim, a A..... deduziu indevidamente o IVA, nos valores de 610.080\$00 no exercício de 1998 e 58.177.985\$00, no exercício 1999, conforme relação dos documentos que se junta no anexo 1.

3.1.2. Recuperação paisagística da Quinta da N. Sra. da Boa Viagem

A Quinta da N. Sra. da Boa Viagem situa-se junto aos parques de estacionamento, tendo sido objecto de uma recuperação paisagística, no intuito de preservar as espécies arbóreas ali existentes.

Contudo, tendo em conta a regra geral do direito à dedução prevista no artº 20º do Código do IVA, só poderá ser deduzido o IVA contido nas despesas que se encontrem ligadas a operações sujeitas a este imposto e dele não isentas. Considerando a destinação económica da referida obra, embora tratando-se de custos necessários, de uma forma indirecta, à ampliação da pista do aeroporto no entanto não se encontram destinados à produção de bens e prestação de serviços tributáveis e, como tal, não cumprem os requisitos estipulados no artº 20º do CIVA.

Caso contrário, permitia-se que bens e serviços não destinados a operações tributáveis ficassem desonerados deste imposto, contrariando assim as características de um imposto de consumo.

Sendo assim, o sujeito passivo, deduziu indevidamente o IVA, nos valores de 300.000\$00 no exercício de 1997 e 5.126.139\$00, no exercício 1999, conforme relação dos documentos que se junta no anexo 2.

3.2. Dedução de IVA com base em documentos não emitidos sob forma legal

Pela análise das contas do IVA verificou-se que o sujeito passivo deduziu o IVA com base em 2ªs vias de facturas, nos documentos contabilísticos n.º 40/0500049, de Maio/99 e NA/11001274 de Novembro/99, nos valores de 1.200.000\$00 e 19.244.169\$00, respectivamente, conforme cópia das facturas que se junta em anexo 3.

Nos termos do disposto no n.º 2 do artº 19º do CIVA, só confere direito à dedução o imposto mencionado em facturas ou documentos equivalentes a facturas, emitidos sob a forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, sendo o original para o controle e fiscalização do imposto e para impedir que o mesmo imposto seja repetidamente objecto de dedução.

Através da informação n.º 1140, de 05/02/1990 da Direcção de Serviços de Concepção e Administração do IVA, foi entendimento da Administração Fiscal de que não há base legal para que uma 2ª via, fotocópia simples ou autenticação das fotocópias das facturas possa documentar o direito à dedução.

Sendo assim, a empresa deduziu indevidamente o IVA contido nos documentos acima referidos em virtude de ter contrariado o disposto no citado artigo.

(...)

5. Direito de audição – fundamentação

A empresa foi notificada para que no prazo de 8 dias exercesse o direito de audição previsto na e) do n.º do artº 60º da Lei Geral Tributária e artº 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo DL. n.º413/98 de 31/12.

Findo o prazo, o contribuinte não enviou qualquer resposta pelo que se mantêm as correcções propostas no ponto 3.

E) Dão-se por inteiramente reproduzidos os Anexos ao Relatório de inspeção designadamente (juntos ao Relatório de Inspeção):

Anexo 1 — Relação de documentos referentes ao Bairro dos Pescadores

F) Sobre o Relatório de Inspeção recaiu Parecer de Concordância com as correcções enunciadas no ponto 1, do Relatório de Inspeção, da Coordenadora da Equipa e do Coordenador Chefe (fls. 35, dos autos);

G) Sobre o Relatório e pareceres incidiu Despacho de concordância do Director de Serviços (fls. 35, dos autos);

H) Por ofício n.º 1662, datado de 11/05/2000 foi notificada a impugnante do teor do parecer que recaiu sobre as correcções efectuadas à matéria tributável (fls. 34 a 52, dos autos);

I) A impugnante foi notificada das liquidações adicionais e juros compensatórios, com data limite de pagamento de 30/04/2001 (fls. 53 a 69, dos autos);

J) Em 30/03/2001 a impugnante pagou o IVA liquidado e juros compensatórios (fls. 53 a 69, dos autos);

E) A impugnante deduziu Reclamação Graciosa, que se dá por reproduzida para todos os efeitos legais, invocando as liquidações de IVA e juros compensatórios são desprovidas de fundamento (fls. 70 a 80, dos autos);

M) Em 29 de Maio de 2002 pela Direcção Geral dos Impostos Serviços de Inspeção Tributária, no âmbito da Reclamação Graciosa, foi elaborada a seguinte INFORMAÇÃO (fls. 199 a 209, dos autos) que veio a ser remetida ao Chefe do Serviço de Finanças do Funchal-I:

INTRODUÇÃO

O Sujeito Passivo, vem no referido processo reclamar das liquidações de IVA números, 01019973, 01019975, 01019982, 01019984 e contra as liquidações de juros compensatórios de IVA números 01019963, 01019964, 01019965, 01019966, 01019967, 01019968, 01019969, 01019970, 01019971, 01019972, 01019974, 01019981 e 01019983 respeitante aos exercícios de 1997, 1998 e 1999.

Com os seguintes fundamentos:

I) Por este imposto e os respectivos juros serem liquidados na sequência de uma fiscalização efectuada pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributaria nos exercícios e pelos motivos que se descrevem:

| Correcções | Imposto | J. Compensat. | Nota |
|--|----------------|---------------|------|
| Exercício 1997 | | | |
| IVA deduzido indevidamente..... | 300.000\$00 | 96.107\$00 | (1) |
| Exercício de 1998 | | | |
| IVA deduzido indevidamente..... | 610.080\$00 | 95.509\$00 | (2) |
| Exercício de 1999 | | | |
| IVA deduzido indevidamente..... | 63.304.124\$00 | 2.441.578\$00 | (3) |
| Dedução do IVA com base em Documentos sem forma legal..... | 20.444.169\$00 | 437.883\$00 | |
| <i>Total</i> | 84.658.373\$00 | 3.071.077\$00 | |

O sujeito passivo reclama das correcções mencionadas na nota (1), (2) e (3) e das respectivas liquidações de juros compensatórios.

2) Que à reclamante no exercício de 1992 foi-lhe adjudicado o direito de promover e executar as obras de ampliação do Aeroporto do Funchal;

3) Para efeitos de execução da obra a lei lhe conferiu poderes, para proceder, quando necessário à expropriação para realização das obras concessionadas, sendo-lhe para esse efeito, conferida a qualidade de entidade expropriante cabendo-lhe ainda, sempre que for caso disso, o realojamento das famílias expropriadas;

4) Atendendo a que a execução da obra em referência implicou a demolição de um bairro de pescadores e o realojamento das famílias expropriadas, mediante a construção de novos imóveis;

5) Ora o contribuinte deduziu o IVA que lhe foi facturado sobre as Operações Tributáveis no princípio consagrado na alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA;

6) A reclamante entende que o IVA suportado na construção do bairro para o realojamento dos pescadores de destinou (ainda que de forma indirecta) a realização de operações tributáveis.

Capítulo II

Análise aos factos reclamados e expostos pelo contribuinte

1) O sujeito passivo encontra-se colectado pela actividade de “Outras actividades auxiliares dos Transportes Aéreos” e enquadrado em IVA no regime normal mensal.

2) Tendo-se consultado o relatório elaborado pela Inspeção Tributaria em 06-04-2000, verifica-se que esta corrigiu o IVA que o reclamante tinha deduzido relativamente a construção do bairro para o realojamento dos pescadores e a preservação das espécies de árvores e arbustos, danificados com as obras do aeroporto nos exercícios e montantes seguintes:

Exercício de 1997

Dedução indevida do IVA suportado na recuperação paisagística da Quinta de N. Sra da Boa Viagem, nos termos do artigo 20º do CIVA - 300.000\$00;

Exercício de 1998

Dedução indevida do IVA suportado na construção/concepção do bairro para realojamento dos pescadores, nos termos do artigo 20.º do CIVA- 610.080\$00;

Exercício de 1999

Dedução indevida do IVA suportado na construção/concepção do bairro para realojamento dos pescadores e na recuperação paisagística da Quinta de N. Sra. da Boa Viagem nos termos do artigo 20º do CIVA 63.304.124\$00.

3) Tendo-se consultado o anexo II do processo de reclamação verifica-se que o Decreto Legislativo Regional 8/92/M que adjudica a A..... o direito de promover e executar as obras de ampliação do Aeroporto de Santa Catarina, prevê o realojamento das famílias expropriadas pelas obras de ampliação e a avaliação do impacto ambiental.

4) A construção das casas para o realojamento dos pescadores e a preservação das espécies de árvores e arbustos danificados encontra-se previsto no projecto e constitui condição necessária para ampliação do aeroporto.

5) Os custos relacionados com as obras de demolição do bairro antigo e a construção do novo bairro de pescadores e a preservação das espécies de árvores e arbustos encontra-se contabilizados na Empresa reclamante em Imobilizações em Curso.

6) Em nossa opinião, esses custos mais não são de que uma indemnização por expropriação de utilidade pública, nos termos do artigo 1310º do código civil.

Ora, se a indemnização fosse expressa num determinado valor monetário, nem sequer caía no campo de sujeição do IVA e seria aceite na sua totalidade como custo, para efeitos de IRC.

Como a indemnização foi em espécie, tais despesas de bens e serviços inclui IVA, que não é dedutível nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20º do CIVA, e é custo para efeitos de IRC.

N) Em 23/11/2005 foi lavrada a seguinte informação (fls. 214 a 216, dos autos):

Vem o contribuinte acima identificado reclamar das liquidações de IVA, n.ºs 01018873, 01019975, 01019982 e 01019984, no montante de €320.299,10 e das liquidações de juros compensatórios n.ºs 01019972, 01019964, 01019965, 01019966, 01019967, 01019968, 01019969, 01019970, 01019971, 0109972, 01019974, 01019981 e 01019983, no montante de €13.134,32, com os fundamentos indicados na petição de fls. 2, a qual considera-se inteiramente reproduzida.

Nestes termos e para os efeitos da primeira parte do artº 75º do Código de Procedimento e Processo Tributário, (...)

Da análise da reclamação e à pertinência desta:

Vem a reclamante interpor a presente reclamação, contestando o facto das correcções que lhe foram efectuadas pela Administração Fiscal ao IVA e respectivos juros compensatórios dos exercícios dos anos de 1997, 1998 e 1999, argumentando que a ela reclamante lhe foram adjudicadas as obras de ampliação do Aeroporto do Funchal e que para levar a bom termo a execução das mesmas houve que proceder à demolição de um bairro de pescadores provocando ainda a execução de tal empreendimento (a ampliação do dito aeroporto) alguns danos de carácter ambiental, que acabaram por se repercutir em algumas árvores e arbustos classificados de espécies a preservar.

Para a reparação de tais danos teve a reclamante que assumir e chamar a si o realojamento das famílias expropriadas suportando os custos com a reconstrução de um novo bairro e com a reparação paisagística da Qtª de N. Srª da Boa Viagem.

E é aqui que a reclamante diverge da posição assumida pela administração Fiscal face a dedução do IVA que ela reclamante optou por exercer nos termos do artigo 20º do CIVA pela reconstrução do referido bairro e que aquela Administração Fiscal não aceitou com o argumento «de que as mesmas não se destinam à produção de bens ou à prestação de serviços tributados e porque só poderá haver a possibilidade de deduzir-se IVA contido nas despesas se as mesmas se encontrarem ligadas a operações sujeitas a este imposto e dele não isentas. No que concerne à recuperação paisagística da Quinta da V. Srª da Boa Viagem a postura da Administração Fiscal face à aceitação das despesas suportadas com a mesma, é a adopção do principio atrás referido (só poderá ser deduzido o IVA contido nas despesas que se encontrarem ligadas a operações sujeitas a este imposto e dele não isentas), como tal também a dedução de IVA efectuada pela reclamante no âmbito das despesas suportadas com esta recuperação, não cumprem os requisitos estipulados na alíneas a) do n.º 1 daquele artigo 20º do CIVA.

Para melhor ajuizar e decidir neste contencioso optou este Serviço de Finanças por auscultar de novo os serviços de Inspeção Tributária afectos a esta RAM, que opinaram que os custos relacionados com a construção do bairro dos pescadores e com a preservação das espécie de árvores, configuram uma indemnização por expropriação de utilidade pública nos termos do artº 1310º do Código Civil, que a ser expressa em valor monetário não cairia nunca na esfera de sujeição a IVA, sendo sim aceite na totalidade como custo para efeitos de IRC. (Na realidade tais custos encontram-se reflectidos na contabilidade da empresa em “imobilizações em curso”).

Por todo o exposto nomeadamente nos dois § antecedentes e quedando-se na análise daquele preceito legal (artº 20º n.º 1 alínea a) do CIVA) pugnamos pelo indeferimento da presente reclamação.

O) Sobre a Reclamação Graciosa incidiu Despacho de Indeferimento de 13/12/2005 do Chefe do Serviço de Finanças, que é do seguinte teor (fls 82 e 83, dos autos):

Vistos os autos, tendo em consideração as informações prestadas, bem como a posição assumida pela reclamante - nada disse apesar de devidamente notificada para o efeito - INDEFIRO o pedido da reclamante, com base na proposta de decisão e informação constantes dos autos, nos termos do artigo 75º do Código do Procedimento e de Processo Tributário.

Relativamente ao INDEFERIMENTO pode a mesma recorrer hierarquicamente para Sua Exce-lência o Sr. Secretário Regional do Plano e Finanças, no prazo de 30 (trinta) dias - art. 76º, n.º 1, 66º, n.º 2 do citado Diploma legal (CPPT), cfr ainda despacho conjunto n.º 309-F/2005 de 19.04, ou no prazo de 15 dias interpor impugnação judicial perante o Tribunal Administrativo e Fiscal Agregado do Funchal - artº 102º, n.º 2 do mesmo Código do Procedimento e de Processo Tributário.

P) Por ofício n.º3870, datado de 14/12/2005 foi a impugnante notificada do despacho de indeferimento (fls. 81 a 83, dos autos);

Q) Em 12/01/2006 a impugnante interpôs Recurso Hierárquico da decisão proferida na Reclamação Graciosa, que se dá por reproduzido para todos os efeitos legais (fls. 85 a 92, dos autos);

R) Foi solicitado parecer ao Director Regional dos Assuntos Fiscais e em 09/03/2006 foi emitido o seguinte (fls. 204 a 209, dos autos):

1- DO RECURSO HIERÁRQUICO

“A....., S.A.”, doravante apenas designada “A.....”, titular do NIPC, com sede em Edifício/....., Aeroporto da Madeira, 9100-....., interpôs, nos termos dos artigos 66º e 76º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”) o presente recurso hierárquico contra o despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças do Funchal 1 que indeferiu a reclamação graciosa (processo de reclamação n.º 28 10-01/400039.0) deduzida contra as liquidações de IVA e juros compensatórios referentes aos exercícios de 1997, 1998 e 1999 (liquidações n.º 01019973, 01019975, 01019982, 01019984, 01019963, 01019964, 01019965, 01019966, 01019967, 01019968, 01019969, 01019970, 01019971, 01019972, 01019974, 01019981 e 01019983), tendo em vista a revogação da referida decisão e anulação das liquidações já mencionadas.

II- DA APRECIACÃO

O presente recurso hierárquico, foi interposto, nos termos dos artigos 66º e 76º do CPPT, contra despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças do Funchal que indeferiu reclamação graciosa (processo de reclamação n.º 28 10-01/400039.0) deduzida contra as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios referentes aos exercícios de 1997, 1998, 1999.

A recorrente foi constituída para, mediante concessão, se encarregar da exploração das infra-estruturas aeroportuárias da Região Autónoma da Madeira (“RAM”) e das obras de ampliação do aeroporto do Funchal.

Nesse sentido, a recorrente procedeu à execução das obras necessárias à realização da 2ª fase do projecto de ampliação do aeroporto do Funchal. Por decisão da comissão das Comunidades Europeias de 25 de Julho de 1997, foi aprovada a comparticipação a atribuir a este projecto no contexto do Fundo de Coesão, o que foi uma forma de reconhecimento da relevância regional e nacional da obra. A referida decisão comunitária impôs no entanto a necessidade de cumprir com um plano apropriado de relocação das famílias dos pescadores abrangidos por esta obra, o que significa, afirma a recorrente, que a construção do aeroporto só seria viável no caso de ser efectuado o realojamento das famílias, já que a comparticipação obtida era vital na decisão de investimento.

Apesar de se poder considerar que a entidade responsável por proceder ao realojamento das famílias de pescadores poderia ter sido o Instituto de Habitação da Madeira (actualmente designado por THM - Investimentos Habitacionais da Madeira, E.P.E.), entidade que na data em questão tutelava a matéria da habitação social a proceder ao realojamento destas famílias. No entanto, esta opção foi posta de parte, quer pela morosidade que implicava, que atrasaria a construção da 2ª fase do projecto de ampliação do Aeroporto do Funchal, quer pelo facto de esta entidade alojar as famílias separadamente nos vários bairros sociais existentes, opção que não era aceite pelos moradores.

Assim, uma vez ser impossível a prossecução dos trabalhos sem demolir o bairro em questão e tendo em conta a prioridade assumida pela situação, a solução considerada melhor para o realojamento dos agregados familiares residentes no referido bairro dos pescadores passou por ser a ora recorrente a assumir directamente a execução das obras de construção de novas habitações para estas famílias.

De acordo com o já exposto, afirma a recorrente não se poder conformar com a posição dos Serviços de Inspecção Tributária, quando estes consideram que os valores de IVA incorrido pela A..... com a construção do referido bairro configuram uma indemnização por expropriação, que não estaria sujeita a IVA se fosse expressa em valores monetários.

Entende-se por expropriação todo e qualquer acto de desapropriação pelo qual um determinado bem é transferido, por acto unilateral do Estado e por motivo de utilidade pública, da propriedade privada para a propriedade do Estado ou de outrem. A expropriação por utilidade pública exige, nos termos da Constituição da República Portuguesa (CRP), designadamente do seu artigo 62º, e da lei (v. designadamente o artigo 1308º do Código Civil e o Código das Expropriações, aprovado pela Lei n.º 168/99 de 18 de Setembro), o pagamento ao proprietário e aos titulares de outros direitos reais afectados de uma “justa indemnização”. Na situação em análise no presente requerimento, a expropriação do bairro dos pescadores efectuou-se por motivos de utilidade pública, que como já mencionado se prenderam com a necessidade de conclusão das obras de ampliação da pista do aeroporto do Funchal.

A propriedade de todos os imóveis em questão é da RAM, quer dos terrenos expropriados para a pista do aeroporto, quer dos prédios em que se construiu o novo bairro dos pescadores (v. Decreto Legislativo Regional n.º 22/2000/M).

Neste sentido, alega a recorrente, que, não tendo adquirido a propriedade de quaisquer bens imóveis ou qualquer outro direito real sobre esses bens, não recai sobre si a obrigação de indemnizar.

Somos no entanto de opinião que a actuação realizada pela recorrente consubstanciou efectivamente uma expropriação, por utilidade pública, facto esse que merece concordância da A....., que nunca caracteriza de outro modo o modo de aquisição dos imóveis onde se encontrava o bairro que foi demolido. Ora, o facto de os bens permanecerem na posse da RAM, não altera a substância da operação, nem a natureza do pagamento.

Apesar de se poder arguir que no processo em questão a A..... actuou em substituição, assumindo responsabilidades, da RAM, isso não altera o facto de que a operação em questão foi uma expropriação, como é aliás admitido pela própria requerente, e que a entrega de novas casas ao habitantes do bairro dos pescadores foi a justa indemnização legalmente exigida em situações de expropriação, que neste caso foi efectuada não em dinheiro, mas em espécie.

Ao contrário do que afirma a requerente a génese da operação não é a comparticipação total dos custos das obras, mas a expropriação e conseqüente necessidade de indemnizar os lesados, neste caso através do realojamento, isto é, da entrega aos moradores do bairro dos pescadores de novas casas.

Não se questiona, de facto, conforme afirma a recorrente o facto de esta ter pago efectivamente os valores de IVA em causa, não se afirma nunca que esse IVA não foi um custo que a A..... teve que suportar, o que se diz é tão somente que a empresa não o pode deduzir, porquanto as obras em questão não se destinaram, ao contrário do exigido pelo artigo 20.º do Código do IVA, para a prática de actividades, transmissão de bens ou prestação de serviços, tributadas.

Apesar de ser inegável que a demolição do bairro dos pescadores e o seu realojamento haver sido indispensável no decurso das obras de construção da pista do aeroporto, através da qual efectivamente a requerente obtém os seus proveitos tributáveis, a construção do bairro assim como, como já admitiu a recorrente a recuperação paisagística da Quinta da Boa Viagem, foram o modo encontrado para indemnizar os lesados com as expropriações necessárias no decurso das obras.

Não negando a recorrente que o que sucedeu foi um acto de expropriação, temos que identificar, sob pena de ilegalidade desse acto, a existência do pagamento de uma justa indemnização, ora neste caso as indemnizações consubstanciaram-se na realização quer das obras necessárias ao realojamento das famílias que habitavam o bairro dos pescadores quer da recuperação paisagística da Quinta da Boa Viagem.

De acordo com o acima exposto, somos de parecer que o presente recurso hierárquico deve ser indeferido e mantida a decisão do despacho do chefe do serviço de finanças do Funchal 1 e, conseqüentemente, também as liquidações de IVA e juros compensatórios, dos exercícios de 1997, 1998 e 1999, que a recorrente pretendia ver anuladas.

III - DA CONCLUSÃO

Somos de parecer que o recurso hierárquico interposto pela sociedade A....., S.A., de acordo com o artigo 66.º do CPPT, contra despacho proferido pelo Exmo. Senhor Chefe do Serviço de Finanças do Funchal 1 que indeferiu a reclamação graciosa (processo de reclamação n.º 2810-01/400039.0) deduzida contra as liquidações de IVA e juros compensatórios referentes de 1997, 1998 e 1999 (liquidações n.º 01019973, 01019975, 01019982, 01019984, 01019963, 01019964, 01019965, 01019966, 01019967, 01019968, 01019969, 01019970, 01019971, 01019972, 01019974, 01019981 e 01019983). Deverá ser indeferido por Sua Exa. Secretário Regional do Plano e Finanças, uma vez que são legais e correctos os fundamentos que serviram de base ao acto recorrido.

Efectivamente, a construção de um novo bairro para realojamento das famílias expropriadas em consequência da 2ª fase do Projecto de Ampliação do Aeroporto do Funchal configurou uma indemnização por expropriação de utilidade pública (v. artigo 1310º do Código Civil), não sujeita a IVA. Por esse motivo, e ao contrário do que a A..... entendeu, os seus custos não podiam ser deduzidos como se se tratassem de despesas ligadas directamente a operações sujeitas a IVA e dele não isentas, pelo que foram correctas as correcções efectuadas pelos Serviços de Inspeção sendo correcta também a decisão do Chefe do Serviço de Finanças do Funchal 1 em sede de reclamação graciosa.

S) Por ofício com o n.º de saída 02/06/2006, datado de 02/06/2006 foi enviada a seguinte notificação (fls. 93, dos autos):

ASSUNTO: PEDIDO DE PARECER RELATIVO A RECURSO HIERÁRQUICO.

Em referência ao vosso requerimento entregue no Serviço de Finanças do Funchal 1, informa-se o seguinte:

O recurso hierárquico interposto por V. Exa., de acordo com o artº, 66º do CPPT, contra o despacho proferido pelo Exmo. Sr. Chefe do Serviço de Finanças do Funchal 1, no processo de reclamação graciosa n.º 2810-01/4000390, deduzido contra as liquidações de IVA e juros compensatórios referentes aos exercícios de 1997, 1998 e 1999, foi indeferido por despacho de 23/05/2006, de Sua Exa. o Secretário Regional do Plano e Finanças, uma vez que são legais e correctos os fundamentos que serviram de base ao acto recorrido.

Efectivamente a construção de um novo bairro para realojamento das famílias expropriadas em consequência da 2ª, Fase do Projecto de Ampliação do Aeroporto do Funchal configurou uma indemnização por expropriação de utilidade pública, não sujeita a IVA. Por esse motivo, e, ao contrário do que a A..... entendeu, os seus custos não podiam ser deduzidos como se tratassem de despesas ligadas directamente a operações sujeitas a IVA e dele não isentas, pelo que foram correctas as correcções efectuadas pelos Serviços de inspeção sendo correcta também a decisão do Chefe de Finanças do Funchal 1 em sede de reclamação graciosa.

T) A presente impugnação deu entrada em 1 de Setembro de 2006 (carimbo apostado no rosto de fls. 1, dos autos).

6. São as seguintes as questões objecto do presente recurso:

- Saber se padece de erro de julgamento a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal que julgou que improcedente a impugnação deduzida pela recorrente A....., relativamente às liquidações adicionais de IVA acima referidas, por entender inexistir, nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º da sexta Directiva e alíneas a) e b) do n.º1 do artigo 20.º do CIVA, o direito de deduzir o IVA suportado pela recorrente nas prestações de serviços de concepção e de construção do novo Bairro dos Pescadores, para onde foram realojados os habitantes que residiam nos imóveis que tiveram que ser demolidos para a ampliação do Aeroporto de Santa Catarina.

- Em consequência saber se houve erro imputável aos serviços por liquidarem adicionalmente o IVA à recorrente e se há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios;

- Subsidiariamente, e caso se entenda subsistir dúvida na interpretação do preceito, saber se deve suspender a instância até que o TJUE, decida o reenvio prejudicial relativo à interpretação art.º 20 do CIVA.

6.1 Considerou a decisão recorrida que os referidos custos relacionados com as obras de demolição do bairro antigo e a construção do novo bairro de pescadores, não eram essenciais para a concretização da actividade económica da recorrente, e o realojamento dos habitantes podia ter sido efectuado por outra entidade – Instituto de Habitação - o que não permite a dedutibilidade do IVA suportado a jusante.

Contra o assim decidido se insurge a recorrente, alegando, em síntese, que:

- se qualifica, no âmbito da sua actividade económica, como sujeito passivo de IVA, nos termos definidos do artigo 2.º do Código do IVA; e

- que existe uma relação directa e imediata — na acepção que lhe é atribuída pelo TJUE — entre as despesas suportadas pela RECORRENTE com a concepção e construção do novo Bairro dos Pescadores e as operações realizadas a jusante no prosseguimento da sua actividade económica de “estudo, planeamento, construção e exploração dos aeroportos da Região Autónoma da Madeira”.

- e que o artigo 17.º da Sexta Directiva (aplicável na ordem jurídica interna por força da transposição levada a cabo pelo n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA) permite a dedução do IVA suportado a montante pelo sujeito passivo com as despesas gerais da sua actividade económica concorrentes para a formação do preço das operações tributáveis.

6.2 Há, antes de mais, que dar resposta à primeira questão, a qual consiste em saber se, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 17.º da Sexta Directiva relativa ao IVA (77/388 CE) e alíneas a) e b) do n.º1 do artigo 20.º do CIVA, existe o direito de deduzir o IVA suportado, pela recorrente nas prestações de serviços de concepção e de construção do novo Bairro dos Pescadores, para onde foram realojados os habitantes que residiam nos imóveis que tiveram que ser demolidos para a ampliação do Aeroporto de Santa Catarina.

A resposta à questão suscitada passa pela determinação do sentido e alcance do disposto naqueles preceitos legais.

Dispõe o art. 20.º, n.º1 do CIVA, na redacção aplicável à data dos factos, que só poderá deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;

b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em:

I - Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º;

II - Operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional;

III Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º; - *(Redacção dada pelo art. 2.º do Dec.-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro)*

IV -) Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidos pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e n.º 8 do artigo 15.º; *(Redacção dada pelo art. 1.º do Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro)*

V - Operações isentas nos termos dos n.ºs 28 e 29 do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam directamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade; *(Redacção dada pelo art. 2.º do Dec.-Lei n.º 290/92, de 28 de Outubro)*

VI - (Operações isentas nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro *Redacção dada pelo art. 2.º do Dec.-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro)*

Por outro lado, de harmonia com o art.º 17.º, n.º 2 da Sexta Directiva, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor: a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo; b) O imposto o valor

acrescentado devido ou pago em relação a bens importados; c) O imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n.º 7, alínea a), do artigo 5º e do n.º 3 do artigo 6º.

Como bem nota a recorrente o Código do IVA resulta da transposição, para a ordem jurídica interna, de diversas Directivas Comunitárias relativas à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (cf., entre outras, a Directiva 2005/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, actualmente em vigor), devendo a interpretação da lei interna ser, neste domínio, convergente com os princípios e regras postulados na respectiva disciplina comunitária.

A título prévio importa sublinhar que o direito à dedução do imposto consubstancia uma das principais características deste tributo, como resulta do princípio fundamental inerente ao IVA constante do art.º 2.º da Primeira Directiva (67/227/CEE), que estabelece que “Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas.

Assim o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (v., neste sentido, acórdãos de 26.05.2005, Kretztechnik, C 465/03, de 22.02.2001, processo C-408/98, de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 19; de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 15, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 44, assim como de 8 de Junho de 2000, Midlank Bank, C-98/98, Colect., p. I-4177, n.º 19), todos disponíveis também no site <http://new.eur-lex.europa.eu>

No que respeita ao direito de dedução a Jurisprudência do TJCE vem afirmando que «o direito à dedução previsto nos artigos 17.º e 20 da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado.(...) Para que o IVA seja dedutível, as operações efectuadas a montante devem ter uma relação directa e imediata com as operações a jusante com direito a dedução. Assim, o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efectuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução.” —cf. Acórdão Kretztechnik (2005) – C.465/03 e Ac do TJCE, 2º secção de 08.06.2000, processo C-98/98, in <http://new.eur-lex.europa.eu>.

Resulta deste princípio bem como da regra nos termos da qual, para dar direito à dedução, os bens ou serviços adquiridos devem ter uma relação directa e imediata com as operações tributadas, que o direito à dedução do IVA, que onerou estes bens ou serviços, pressupõe que as despesas efectuadas com a sua aquisição devem ter feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas.

Portanto, as referidas despesas devem fazer parte dos custos dessas operações a jusante que utilizam os bens e serviços adquiridos (Ac 408/98).

Para efeito de dedução do imposto suportado a montante os bens e serviços adquiridos hão-de estar, pois, directamente relacionados com o exercício da actividade tributária do sujeito passivo ⁽¹⁾.

Assim, por exemplo, no referido Acórdão Kretztechnik, o TJCE considerou que o artigo 17.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva confere «o direito à dedução da totalidade do IVA que onerou as despesas efectuadas por um sujeito passivo em relação às diferentes prestações que adquiriu no âmbito de uma emissão de acções, na medida em que a totalidade das operações efectuadas por esse sujeito passivo no âmbito da sua actividade económica seja constituído por operações tributadas».

Como sublinham JOSÉ XAVIER DE BASTO e MARIA ODETE OLIVEIRA ⁽²⁾, este Acórdão revela a importância do direito à dedução no sistema do IVA e como o TJUE interpreta essa importância, levando ao extremo a ideia de que a neutralidade do sistema exige que se liberte o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades. O Tribunal, nesta e noutras decisões, mostra-se hostil a limitações ao direito a deduzir o IVA a montante, que muitas vezes os Estados são tentados a introduzir.

Acresce dizer que mais recentemente a jurisprudência do TJUE – cf. acórdãos de 6-9-2012 do Tribunal de Justiça da União Europeia, proferido no processo n.º C-496/11 e acórdão AB SKF de 29 de Outubro de 2009, C-29/08, ambos disponíveis em <http://new.eur-lex.europa.eu> - citando jurisprudência anterior do TJCE adoptada nos acórdãos Kretztechnik, n.º 36, Investrand, n.º 24, vem admitindo também «um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexo directo e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, um nexo directo e imediato com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo».

Em suma, como de forma sintética e assertiva enuncia Mariana Gouveia de Oliveira ⁽³⁾, a coerência da jurisprudência do TJUE assenta em algumas ideias fundamentais:

«A primeira será que, o direito à dedução “faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Este direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante (v., designadamente, acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, C^olect., p. 1-1883, n.º 18, e de 2] de Março de 2000, Gabaifrisa e o., C^o-]10/98 a C-147/98, Colect., p. 1-15 77, n.º 43).” (5)

A segunda ideia reporta-se à ligação necessária entre o IVA suportado e a realização de operações tributáveis: “Para que o IVA seja dedutível, as operações efectuadas a montante devem ter uma relação directa e imediata com as operações a jusante com direito a dedução. Assim, o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efectuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução (v. acórdãos já referidos Midland Bank, n. 030, e Abbey National, n.º 28, assim como de 27 de Setembro de 2001, Cibo Participations, C-16/00, Colect., 1-6663, n.º 31).”

Finalmente o TJUE considera que «as despesas gerais da actividade dos sujeitos passivos, enquanto elementos constitutivos do preço dos produtos, se encontram numa relação directa e imediata com o conjunto da actividade do sujeito passivo, sendo por isso, dedutível o IVA nelas suportado».

Aqui chegados importa apurar se, no caso em apreço, existe uma relação directa e imediata entre despesas com as prestações de serviços de concepção e de construção do novo Bairro dos Pescadores, para onde foram realojados os habitantes que residiam nos imóveis que tiveram que ser demolidos para a ampliação do Aeroporto de Santa Catarina e as operações realizadas no exercício da actividade tributária da recorrente.

E a resposta é afirmativa, já que entendemos que neste ponto assiste razão à recorrente.

Em primeiro lugar cumpre referir que a aquisição de serviços destinados à concepção e de construção do novo Bairro dos Pescadores não é uma operação activa, um *output*, mas sim uma operação passiva, um *input*. Não faz sentido, pois, defender a recusa da dedução do IVA com base no argumento de que tais custos configuram uma indemnização por expropriação por utilidade pública nos termos do artº 1310º do Código Civil, que, a ser expressa em valor monetário, não cairia nunca na esfera de sujeição a IVA.

Ora, como decorre da jurisprudência do TJUE citada, deverá ser admitida a dedutibilidade do IVA suportado nos inputs sempre que este se encontrem numa relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo e sejam elementos constitutivos dos preços dos bens que fornece ou dos serviços que presta.

A este propósito é relevante lembrar, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, que a operação de realojamento dos habitantes do Bairro dos Pescadores constitui acto pressuposto, necessário à ampliação do aeroporto de Santa Catarina, resultando como obrigação decorrente do contrato de concessão celebrado com o Governo da Região Autónoma da Madeira (cf. probatório alínea A).

Efectivamente a construção do referido bairro de pescadores, não assumindo propriamente um qualquer cariz altruísta ou filantrópico, resulta antes de imposição das autoridades competentes, constituindo condição necessária para as obras de ampliação do aeroporto.

É isso mesmo que decorre da Decisão da Comissão n.º C(97) 2444 de 25/07/97, junta a fls. 98 a 125 dos autos - cf. al.B) do probatório, decisão essa que aprovou o co-financiamento do Fundo de Coesão ao projecto de Ampliação do Aeroporto do Funchal, e que obrigou à realização das mencionadas obras no âmbito de um plano de realocização apropriado para as famílias dos pescadores abrangidos pela segunda fase da obra de ampliação do aeroporto (cf. ponto 8.3 da decisão da Comissão).

Por outro lado esta operação está inscrita no âmbito da actividade económica da A..... que gera operações tributáveis, recortada pela «exploração das infra-estruturas aeroportuárias da Região Autónoma da Madeira e promoção das obras de ampliação» (Decreto Legislativo Regional nº22/2000/M; probatório alínea A)

Improcede assim a tese da Administração Tributária, que aliás já constava da fundamentação da liquidação, no sentido de que «embora as referidas obras sejam necessárias para a construção da pista, contudo não se destinam à produção de bens ou prestação de serviços tributados (...).»

Com efeito ao assumir os custos de construção de habitações no âmbito de um plano de realocização para as famílias dos pescadores abrangidos pela segunda fase da obra de ampliação do aeroporto de Santa Catarina, no cumprimento, aliás, de obrigação decorrente do contrato de concessão celebrado com o Governo da Região Autónoma da Madeira, a A..... agiu no âmbito da sua actividade económica de “estudo, planeamento, construção e exploração dos aeroportos da Região Autónoma da Madeira”, existindo entre tais custos e o IVA com eles suportados, uma relação directa e imediata com o conjunto daquela sua actividade económica, na acepção da jurisprudência do TJUE supra referida.

Em face de tudo o exposto haveremos de concluir, em concordância com o douto parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, no sentido de que o IVA suportado a montante na construção das habitações (operações passivas), indispensável à operação de

realojamento, pode ser deduzido a jusante no imposto liquidado nas operações económicas resultantes do exercício da actividade económica da recorrente (operações activas).

Procedem pois nesta parte as alegações de recurso, pelo que a sentença recorrida, que assim não entendeu, não pode ser mantida na ordem jurídica.

6.3 Juros indemnizatórios

No caso em apreço, é manifesto que os erros do acto de liquidação de IVA são imputáveis à administração tributária, pois as correcções foram da sua iniciativa.

Haverá portanto lugar a pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante de imposto indevidamente pago, calculados desde a data em que a recorrente efectuou o pagamento do imposto até à data em que vier a ser emitida a respectiva nota de crédito, em conformidade com o disposto nos artigos 43º, n.º 1 da Lei Geral Tributária e 61.º, n.º 5, do Código de Procedimento e Processo Tributário (cf., neste sentido, entre outros, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20.01.2010, recurso 973/09, de 10.02.2010, recurso 797/09, e de 14.04.2010, recurso 120/10, todos in www.dgsi.pt.)

7. Decisão

Nestes termos acordam, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a impugnação e, em consequência:

- anular os actos de liquidação adicional de IVA e dos respectivos juros compensatórios impugnados;

- condenar a Administração Tributária a pagar à recorrente juros indemnizatórios calculados sobre o montante de imposto pago, desde a data em que foi efectuado esse pagamento até à data em que vier a ser emitida a nota de crédito respeitante ao imposto indevidamente liquidado.

Custas pela Fazenda Pública apenas na primeira instância, uma vez que não contra-alegou neste Supremo Tribunal.

Lisboa, 3 de Julho de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Francisco Rothes*.

(¹) Cf. também neste sentido, Clotilde Celorico de Basto, Introdução ao IVA, pag. 159 e Valente Torrão, CIVA anotado, pag. 126

(²) O direito à dedução do IVA nas sociedades holding, em *Fiscalidade* n.º 6, página 8

(³) A dedutibilidade de IVA e a aquisição de participações sociais por sociedades operacionais, em *Fiscalidade*, 46, pag. 107.

Acórdão de 3 de Julho de 2013.

Assunto:

Contradições na decisão sobre a matéria de facto inviabilizam a decisão jurídica do pleito. Ampliação da matéria de facto (artigo 729.º, n.º 3 do Código de Processo Civil).

Sumário:

I — Para além dos poderes referidos no artigo 722.º do Código de Processo Civil, que se traduzem na intervenção do Supremo na fixação da matéria de facto quando está em causa apenas a aplicação de regras de direito, a actividade do Supremo Tribunal Administrativo, em processos julgados inicialmente pelos tribunais tributários, deve limitar-se à aplicação do direito aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido (artigo 729.º, n.os 1 e 2, do CPC).

II — Por isso, nestes recursos para o Supremo Tribunal Administrativo, se se verifica contradição da matéria de facto fixada, que se traduz na sua insuficiência, não existem condições para o STA levar a cabo a sua actividade, impondo-se ordenar a ampliação da matéria de facto nos termos do artigo 729.º, n.º 3 do Código de Processo Civil.

Processo n.º 1331/12-30.

Recorrente: A..., L.^{da}

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I. P.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.- A....., LDA, melhor identificada nos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de 28-07-2012, que julgou improcedente a impugnação por si deduzida, por considerar não se verificar a ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação da taxa de promoção no valor de € 171.206,22 relativa ao mês de Maio de 2003, devida ao Instituto da Vinha e do Vinho.

Termina as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

«A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação da taxa de promoção alegadamente devida ao Instituto da Vinha e do Vinho (doravante, “IVV”) com referência ao mês de Agosto de 2002.

B. A A..... não se conforma com esta decisão e respectivos fundamentos, para mais quando os mesmos revelam a confusão que assoma o Tribunal a quo sobre a questão decidenda.

C. Ao contrário do que foi defendido nos autos pelo IVV e acolhido pelo Tribunal a quo na sentença ora posta em crise, o processo de investigação à taxa de promoção que foi iniciado pela Comissão (processo C43/2004) não é «totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da impugnante» - cf. página 31 da sentença proferida nos autos -, sendo que este entendimento radica a confusão e erro de julgamento que ocorreu em 1ª instância.

D. Independentemente da eventual compatibilidade com o mercado comunitário da totalidade ou da parte do auxílio em questão relacionada com os vinhos produzidos em Portugal, o que é facto é que se verifica, no caso da taxa de promoção, uma ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação da medida à Comissão, ao arrepio do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE).

E. É essa ilegalidade ou vício que é apontado pela A..... à aludida taxa de promoção nos presentes autos: a violação do disposto no artigo 88.º, n.º 3, do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) e consequente proibição de execução da medida, prevista no mesmo artigo.

F. A norma violada, constante do n.º 3 do art.º 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE), possui efeito directo, pelo que é invocável pela A..... perante os órgãos jurisdicionais nacionais - cf., neste mesmo sentido, Parecer Jurídico junto aos autos, pág. 37 e ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, Auxílios de Estado e Fiscalidade, Almedina, pág. 300.

G. «[U]m particular pode ter interesse em invocar nos órgãos jurisdicionais nacionais o efeito directo da proibição de execução prevista no art.º 93.º, n.º 3, último período, do Tratado CE (actual art.º 88.º, n.º 3, último período) [...] para obter a restituição de uma taxa cobrada violando esta disposição.» — cf. Acórdão de 13.01.2005, STREEKGWEST WESTEUIJK NOORD — BRABANT, processo C-174/02 [sublinhado nosso], Acórdão de 11.12.1973, LORENZ, proferido no processo n.º 120/73, Acórdão de 21.11.1991, FNCE, proc. C-354/90 e Acórdão de 11.07.1996, SFET, proc. C-3994.

H. Nos presentes autos, não se trata de invocar a incompatibilidade com o mercado interno comunitário da medida em questão, ou invocar a eventual violação de qualquer outra disposição comunitária que determine a contrariedade substantiva da medida com o Direito Comunitário (nem a A..... teria legitimidade para o efeito, uma vez que a proibição de auxílios concedidos pelos Estados-membros que falseiem ou ameacem falsear a concorrência no mercado interno, constante do actual n.º 1 do artigo 107.º do TFUE, não é susceptível, de per se, de surtir efeito directo, porquanto esse juízo de compatibilidade ou incompatibilidade com o mercado interno está sempre dependente da intervenção da Comissão Europeia, órgão que, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 1 do artigo 108.º do TFUE), detém a competência - exclusiva - para proceder ao exame permanente da compatibilidade dos auxílios dos Estados-Membros com o mercado interno.

I. A confusão em que acabou por cair o Tribunal a quo radicar-se-á, porventura, no facto de se limitar a reproduzir os argumentos esgrimidos nos autos pelo IVV, argumentos que denotam, claramente, que o IVV não compreendeu - ou, desabafe-se, ter-lhe-á sido mais conveniente não compreender... — o teor da questão suscitada expressa e claramente pela Impugnante na sua petição inicial e tão escorreita e detalhadamente abordada no Parecer que então juntou aos autos.

J. Não se abrace o canto da sereia levado a cabo pelo IVV na sua contestação, tentando conduzir o raciocínio do julgador, ao referir amiúde que:

«72. Uma vez que o único argumento em que a Impugnante se escuda para fundamentar a presente acção de impugnação judicial é o da pretensa incompatibilidade da taxa de promoção com o Direito Comunitário [...]

78. Deste modo, é patente a inadequação do uso da expressão «ilegalidade», que a Impugnante reiteradas vezes invoca para qualificar a taxa de promoção, com o propósito de fundamentar a contrariedade substantiva ao Direito Comunitário da quantia que autoliquidou.»

K. Repita-se: nos presentes autos, e atenta a respectiva petição inicial, a A..... não alega a contrariedade substantiva ou a incompatibilidade da taxa de promoção com o Direito Comunitário; não procura sustentar por que a medida de auxílio em questão e o seu incidível modo de financiamento

seriam incompatíveis com o mercado interno (como por exemplo sucederia caso se verificasse, por exemplo, a existência de uma discriminação dos produtos nacionais destinados ao mercado nacional e os destinados à exportação, mencionada na página 32 da sentença posta em crise).

L. A A..... sustenta, sim, a ilegalidade da taxa de promoção decorrente da respectiva não notificação prévia à Comissão Europeia e respectiva execução antes de decisão final da Comissão, ao arrepio do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) — cf. petição inicial que dá causa aos autos, em especial ao artigos 26º, 27º e 30º respectivos.

M. Essa ilegalidade é manifesta e incontestável, encontrando-se plenamente provada nos autos — cf. alíneas F) G) dos factos provados e teor da decisão da Comissão Europeia de iniciar o procedimento contraditório C43/2004, junto aos autos pela A..... com a sua petição inicial e dada por integralmente reproduzida pelo Tribunal a quo na alínea G) dos factos provados).

N. Foi dada execução pelo Estado Português à taxa de promoção do vinho cobrada pelo IVV e às medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão - cf. parágrafos 1 e 3 da aludida Decisão da Comissão.

O. A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e o respectivo modo de financiamento em causa nos presentes autos no conjunto de auxílios não notificados, originando o processo de averiguações contraditório C43/2004 — conforme melhor decorre do parágrafo 3 da mencionada decisão, que ora se transcreve: «(3) Resultando das informações prestadas ter sido dada execução ao dispositivo em causa, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados».)

P. Nos presentes autos, não se curava de averiguar, em concreto, da compatibilidade da taxa de promoção com o mercado interno comunitário - juízo de compatibilidade que incumbe, nos termos do Tratado, à Comissão Europeia e que resultará do teor da decisão final do procedimento de averiguações contraditório C43/2004 que vier a transitar.

Q. A Decisão da Comissão de iniciar o procedimento de exame contraditório C 43/2004, previsto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE), junta aos presentes autos com a petição inicial, é, pois, a prova plena de que a medida em questão foi executada sem notificação e autorização prévia da Comissão, tendo sido inscrita no registo dos auxílios não notificados à Comissão.

R. Independentemente do juízo de compatibilidade ou incompatibilidade com o mercado comum proferido a final sobre a medida em causa nos autos, o Estado Português não lhe podia ter dado execução, atenta a falta de notificação prévia e o efeito suspensivo previsto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE),

S. A proibição de execução ou efeito suspensivo previsto no n.º 3 do actual artigo 108.º TFUE foi, inclusivamente, recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 da Decisão da Comissão que se juntou com a petição inicial, muito se estranhando que a sentença do Tribunal a quo venha afirmar que «da decisão da comissão vinda de analisar, em lado nenhum é mencionada a proibição do Estado Português em executar o auxílio» (cf. página 31 da sentença recorrida);

T. O Tribunal a quo olvidou-se do parágrafo 147 dessa mesma Decisão da Comissão e - pior - olvidou-se das regras básicas de Direito Comunitário em matéria de auxílios estatais, nomeadamente do disposto no n.º 3 do artigo 88.º TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE), que ora transcrevemos, para que não restem dúvidas: «Deve a Comissão ser informada atempadamente dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. [...] O Estado-membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento haver sido objecto de uma decisão final».

U. É a expressa obrigatoriedade de notificação prévia e proibição de execução que se mostra violada no caso concreto e que serve de fundamento à presente impugnação judicial. Não é a imposição de uma qualquer injunção de recuperação ou juízo de incompatibilidade com o Direito Comunitário!

V. Não se diga que as dúvidas expressas pela Comissão sobre o auxílio em questão se cingem “aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e países terceiros” para procurar justificar que «[...]a instauração pela impugnante da presente acção de impugnação judicial, com base exclusivamente no facto de existir uma investigação da Comissão a aspectos parcelares da taxa de promoção, não pode ser tida como a despropósito e totalmente improcedente» - cf. página 29 da sentença ora posta em crise, reproduzindo o artigo 87.º da contestação do IVV.

W. O reembolso - ou, in casu, a anulação da liquidação da taxa de promoção efectuada pela A....., com as demais consequências legais — requerida nos presentes autos não decorre da adopção, por parte da Comissão, de qualquer injunção de recuperação quanto ao montante da taxa em causa, por considerar que a mesma é incompatível com o direito comunitário (o que, quanto muito, aconteceria a final, com o trânsito da decisão da Comissão sobre a materialidade da questão e quanto ao âmbito dessa decisão); decorre, simples e directamente, da violação da obrigação de notificação prévia e proibição de execução constante do artigo 88.º, n.º 3, do TCE (actual artigo 108.º, n.º 3, do TFUE).

X. *O Estado Português não poderia a cobrar a taxa de promoção sem ter previamente notificado a Comissão da mesma e até decisão final, transitada, da Comissão sobre a compatibilidade dessa taxa com o Direito Comunitário.*

Y. Em 20 de Julho de 2010, a Comissão Europeia proferiu a decisão relativa à compatibilidade/incompatibilidade desta taxa de promoção com o Direito Comunitário (“Decisão de 20.07.2010”), acessível em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:005:0011:0026:PT:PDF>.

Z. Todavia, para além de tal decisão respeitar apenas à parte do procedimento que analisa a compatibilidade dos auxílios e da taxa de promoção relativa ao período decorrido até 31 de Dezembro de 2006 (cf. parágrafo 133 da Decisão de 20.07.2010), aguardando-se ainda, por isso, a prolação de decisão do procedimento C43/2004 quanto ao período decorrido dessa data em diante, importará notar que esta Decisão de 20.07.2010 não transitou ainda, atento o recurso interposto pelo Estado Português, acessível no link <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C2010:328:0049:0050:PT:PDF>.

AA. Esta Decisão de 20.07.2010, ainda que, quando transitar, venha declarar a totalidade do auxílio compatível com o mercado comum, o que é facto é que semelhante decisão da Comissão não vem validar ou legitimar ex post facto as medidas de execução e implementação até então empreendidas em violação da obrigação de notificação prévia e proibição de execução, conforme decorre da jurisprudência comunitária (cf., por exemplo, Ac. de 21.11.1991, FNCE, proc. C354/90) e foi explicado na petição inicial que dá causa aos autos (cf. artigos 34º a 36º respectivos).

BB. Tais medidas — em que se insere a cobrança da taxa em questão nos autos — eram inválidas porque aplicadas em violação da obrigação de notificação e proibição de execução constante da parte final do artigo 88.º, n.º 3 do TCE (actual artigo 108º, n.º 3, do TFUE), e conservar-se-ão inválidas por mais regular e legítimo que se considere o auxílio investigado. «Se assim não fosse, discorre a jurisprudência, o efeito directo da norma seria prejudicado e os direitos dos particulares, que as jurisdições nacionais devem acautelar, desprotegidos.» - cf. pág. 38 do Parecer junto aos autos com a petição de impugnação.

CC. «[Uma decisão da Comissão que declare um auxílio não notificado compatível com o mercado comum não tem por consequência regularizar, a posteriori, os actos de execução que são inválidos por terem sido adoptados em violação da proibição contida nessa disposição [n.º 3 do art.º 88.º], porquanto «qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a inobservância, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia do seu efeito útil.» — cf. Acórdão de 05.10.2006, TRANSALPINE ÖLLEITUNG IN ÖSTERREICH GMBH, processo C-368/04, n.º 41; cf., ainda, Acórdão de 21.10.2006, processo C-261/01 e 262/02.

DD. É irrelevante — isso sim — para o objecto e matéria de facto dos presentes autos, saber se a medida em questão é ou não compatível com o Direito Comunitário ou se é só parcelarmente compatível ou quais os aspectos da mesma que estão em investigação pela Comissão por suscitarem dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

EE. A taxa de promoção, sendo uma, consubstancia - conforme está alegado, provado, explicado e demonstrado nos autos e vem até afirmado pela própria Comissão Europeia (cf. parágrafos 56 a 58, entre outros, da Decisão da Comissão e, por exemplo, parágrafo 113 da Decisão de 20.07.2010), a fonte de financiamento de auxílios de Estado, pelo que não poderia ter sido posta em execução sem ter sido notificada previamente à Comissão e até que esta emitisse o seu exclusivo parecer de conformidade ou não da mesma taxa de promoção com o Direito Comunitário!

FF. O Estado Português pôs em execução uma medida que não notificou à Comissão e ainda antes de ser notificado de uma decisão final daquele órgão comunitário, em total desrespeito pelo disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE), pelo que semelhante medida - a taxa de promoção - é, inegavelmente, ilegal.

GG. A taxa de promoção constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação, auxílios estatais não notificados e cuja compatibilidade com o mercado comum é objecto de verificação pela Comissão no já muito mencionado procedimento contraditório C43/2004.

HH. Constituindo, pois, a única fonte de financiamento desses auxílios, o produto desta taxa influencia, em consequência, de forma directa a importância do auxílio, de tal forma que uma diminuição do produto da taxa implica uma diminuição dos recursos de financiamento das medidas de promoção e formação.

II. Em conformidade com jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (cf., entre outros, Acórdãos de 25.06.1970. França/Comissão; de 21.10.2003, Eugene Van Calter, Openbaar Slachthuis; ou de 13.01.2005, Streejgewest Westelijk Noord-Brabant), este concreto modo de financiamento desses auxílios de Estado — a taxa de promoção - é parte integrante da medida de auxílio prevista: o produto da taxa de promoção influencia directamente o montante dos auxílios em questão e, por consequência, influencia a apreciação da compatibilidade destes auxílios com o mercado comum, devendo, por isso, incorporar a notificação devida à Comissão.

JJ. Ainda que esta taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revistam a natureza de auxílios, o que é facto é que ela constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e, como tal, faz parte integrante dessa medida - cf., por exemplo, parágrafo 112 da Decisão de 20.07.2010.

KK. «A liquidação e cobrança da taxa de promoção consubstancia o modo de financiamento do auxílio à promoção do vinho, configura uma das medidas de execução indispensáveis à outorga do auxílio estatal, faz parte da medida prevista num sentido amplo.» - cf. página 48 do Parecer jurídico junto aos autos.

LL. Tal como explicado pela Comissão Europeia nas decisões que vimos citando (cf. parágrafo 130 da Decisão da Comissão e, bem assim, parágrafo 108 da Decisão de 20.07.2010), mesmo o próprio modo de financiamento, ou seja, mesmo a própria taxa de promoção, em si, poderia ser incompatível com as normas do Tratado, por ter, porventura, um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia (por exemplo, ao financiar as prestações de serviços do IVV aos operadores nacionais do sector e de coordenação da sua actividade).

MM. Não é dessa incompatibilidade da própria taxa, em si, com o direito comunitário de que igualmente se cura nestes autos, mas tal facto é particularmente demonstrativo da necessidade de notificação prévia e consequente proibição de execução da taxa de promoção, independentemente de financiar outros serviços e actividades.

NN. A taxa de promoção, constituindo a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação, podendo ter um efeito protector que vai para além desses auxílios propriamente ditos que financia, não tendo sido notificada previamente à Comissão e continuando a ser mantida em execução, é necessariamente inválida até à prolação e trânsito final da decisão da Comissão sobre a respectiva compatibilidade com o mercado comum.

OO. A taxa de promoção não podia, por isso, ser cobrada. E tendo-o sido - como o foi (cf. parágrafo 132 da Decisão de 20.07.2010: «Portugal deu execução ilegalmente ao financiamento das campanhas de promoção genérica do vinho, financiadas por meio de uma taxa cobrada sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados dos outros Estados-Membros, em violação do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE») — impõe-se agora aos órgãos jurisdicionais nacionais que declararem a anulação dos actos de liquidação da taxa de promoção relativos ao período em questão, uma vez que o estabelecimento daqueles auxílios e daquela taxa de promoção, sem prévia pronúncia da Comissão Europeia, é contrário ao Direito Comunitário - o que, em concreto, se requereu nos presentes autos relativamente ao acto de liquidação da taxa de promoção do período de Agosto de 2002 e veio a ser, com manifesto erro de julgamento, indeferido em primeira instância.

PP. «75. Enquanto a apreciação da compatibilidade de medidas de auxílio com o mercado comum é da competência exclusiva da Comissão, agindo sob a fiscalização do Tribunal de Justiça, os órgãos jurisdicionais nacionais zelam pela salvaguarda dos direitos dos particulares em caso de violação da obrigação de notificação prévia dos auxílios de Estado à Comissão, prevista no artigo 93.º, n.º 3, do Tratado [88.º, n.º 3] (v. acórdão de 17 de Junho de 1999, Piaggio, C-295/97, Colect., p. 1-3735, n.º 31).» - cf. parágrafo 75 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

QQ. «53. A este propósito, importa recordar, por um lado, que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 [88.º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo (acórdãos, já referidos, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, n.º 12, e Lornoy e o., n.º 30), e, por outro, que o Estado — Membro é, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, Colect., p. 1-165, n.º 20)»

— cf. parágrafo 53 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

RR. «62. Importa ainda sublinhar que a ilegalidade de uma medida de auxílio, ou de uma parte dessa medida, em virtude da violação da obrigação de notificação prévia à sua execução, não é afectada pelo facto de a referida medida ter sido considerada compatível com o mercado comum por uma decisão final da Comissão.»

— cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

SS. «63. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, sob pena de prejudicar o efeito directo do artigo 93.º, n.º 3 [88.º, n.º 3] último período, do Tratado e de não respeitar os interesses dos particulares que os órgãos jurisdicionais nacionais têm por missão proteger, a referida decisão final da Comissão não tem como consequência sanar, a posteriori, os actos de execução que eram inválidos por terem sido adoptados com inobservância da proibição contida nesse artigo. Qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a violação, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la de efeito útil (v. acórdão Fédération nationale du commerce extédeur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, já referido, n.º 16).»

— cf. parágrafo 63 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

TT. «64. Por outro lado, importa recordar que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 [88.º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo. Esta violação, invocada pelos particulares com legitimidade para tal e verificada pelos órgãos jurisdicionais nacionais, deve conduzir estes a daí retirarem todas as consequências, em conformidade com o seu direito nacional, no que se refere tanto à validade dos actos de execução das medidas de auxílio em causa como à cobrança dos apoios financeiros concedidos (v. acórdãos, já referidos, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e o.*, n.º 30).»

— cf. parágrafo 64 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

UU. O Tribunal a quo incorreu, pois, em manifesto e lamentável erro de julgamento na sentença proferida, rogando-se a este Venerando Tribunal a revogação de semelhante sentença aqui posta em crise.

Termos em que deverá o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.

Caso assim não se entenda e se suscitarem dúvidas relativamente ao alcance da obrigação de notificação prévia e efeito suspensivo no caso da taxa em causa nos presentes autos, mais se requer, nos termos do art. 267.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, que a instância seja suspensa e se proceda ao reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que esta instância se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais nessa hipótese:

A implementação de uma medida parafiscal — in casu, a chamada taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE)?

A resposta à questão anterior é alterada em alguma medida pelo facto do produto dessa taxa — consubstanciando embora a única fonte de financiamento desses auxílios, numa relação de afectação legal percentual — financiar igualmente, na percentagem remanescente, outro conjunto de serviços e actividades (podendo ter, por isso, porventura, um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia)?

O n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) permite a um Estado-Membro proceder à cobrança dessa medida parafiscal que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória - e que se encontra a ser alvo do procedimento previsto no n.º 2 do mesmo artigo, tendo sido inscrito no registo de auxílios de Estado não notificados -, antes da decisão da Comissão e do trânsito dessa decisão sobre a respectiva compatibilidade?

Em caso negativo — e na hipótese de o Estado - Membro ter procedido à cobrança da referida medida parafiscal -, pode um contribuinte nacional recorrer aos Tribunais nacionais, invocando a violação da obrigação de notificação prévia e proibição de pôr em execução tal medida, para obter a restituição ou anulação da liquidação da taxa cobrada em violação dessa disposição?»

2.- Foram apresentadas contra-alegações pelo Instituto do Vinho e da Vinha, com as seguintes Conclusões:

A. O presente recurso vem interposto da sentença que decidiu pela manutenção do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da taxa de promoção autoliquidada pela Recorrente e devida ao IVV, aqui Recorrido, com referência ao período mensal de Agosto de 2002.

B. O objecto do recurso é delimitado pelas conclusões da alegação do recorrente, não podendo o tribunal conhecer de matérias nelas não incluídas, a não ser que as mesmas sejam de conhecimento oficioso — artigos 660.º, n.º 2, 684.º, n.ºs 2 e 3 e 685.º-A, n.ºs 1 e 2, todos do Código de Processo Civil e Acórdãos do STA de 21 de Maio de 1992, proferido no recurso n.º 027044 e de 5 de Julho de 2012, proferido no recurso 053/2012.

C. A Recorrente limita o objecto do seu recurso à questão de saber se as medidas financiadas pela taxa de promoção em crise violam a obrigação de notificação prévia à Comissão Europeia dos auxílios estatais, prevista hoje no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, pelo que também só sobre esta questão podem incidir as presentes alegações — cfr. conclusões D e E das alegações da Recorrente.

D. Ao contrário do alegado pela Recorrente, na sentença proferida o Tribunal a quo demonstra ter compreendido os vícios que reputa imputáveis à taxa de promoção, pronunciando-se expressamente sobre eles, pelo que não enferma do erro de julgamento alegado. *E.* Em quase todos os momentos das alegações de recurso da Recorrente, esta mesma, ao contrário de rebater a decisão a quo, as suas posições e respectivas apreciações, limita-se a invocar a incompreensão do Tribunal e secundar a posição por si já sustentada na p.i.

F. Ao invés de atacar propriamente a decisão a quo nos seus fundamentos, a Recorrente ataca a conduta do Tribunal baseando-se no por si já alegado na p.i. e no facto do Tribunal não ter aderido à sua posição.

G. *O que, diga-se, seria desde logo suficiente para que não pudessem ser admitidas estas alegações que se apresentam em violação ao disposto nos artigos 685.º-A do CPC, aplicável, ex vi artigo 2.º do CPPT, e à vasta jurisprudência superior — cfr. por todos, acórdão do TCA Norte (1.ª Secção) no processo n.º 2370/08.3 BEPRT, de 24 de Fevereiro de 2012, acórdão do TCA Norte (1.ª secção) no processo n.º 28/11.5 BECBR, de 8 de Junho de 2012, e acórdãos do STA no recurso n.º 39.981 de 11 de Junho de 1997, no recurso n.º 766/03 de 4 de Março de 2004, e no recurso n.º 13.331 de 22 de Janeiro de 1992.*

H. *A sentença a quo, com base nos documentos juntos aos Autos, designadamente na decisão da Comissão Europeia de abertura do processo contraditório C-43/2004, decidiu pela improcedência da impugnação, na medida em que:*

«é a própria Comissão que na decisão referida na alínea G. dos factos provados que refere que “o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal”, conclusão 144. Ora, não constituindo um auxílio estatal a taxa posta em causa pela Impugnante não faz sentido considerar a mesma ilegal enquanto a Comissão Europeia não proferir uma decisão final no âmbito do procedimento de investigação mencionado na alínea F. dos factos provados. Pelo que, afigura-se-nos desde já, a presente Impugnação não pode proceder. Pois, não estando em causa um auxílio estatal, a adopção de tal medida não carece de ser previamente notificada à Comissão Europeia nos termos do n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE» — cfr 29 da sentença recorrida.

I. *No dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou o Governo português da sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88º, n.º 2 do Tratado CE — hoje, artigo 108.º, n.º 2 do TFUE —, com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.*

J. *Logo na decisão de abertura do procedimento a Comissão concluiu que o financiamento, através das receitas da taxa em causa, das actividades desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na acepção do agora artigo 107.º do TFUE.*

K. *Estando demonstrado no âmbito do procedimento que as receitas desta taxa correspondem a mais de 62% do orçamento associado ao funcionamento do IVV, quanto à grande maioria da consignação da taxa de promoção, não estamos sequer perante um auxílio de Estado, pelo que, quanto a essa larga componente, inexistia, por completo, qualquer obrigação de notificação da medida em causa.*

L. *A Comissão considera que também o apoio financeiro concedido à associação Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos víquicos, ou seja, a actividade desenvolvida em Portugal por aquela Associação, não constitui um auxílio, na acepção do mesmo preceito, pelo que, também esta medida dispensava qualquer notificação prévia à Comissão.*

M. *A Comissão apenas deu início ao processo de investigação relativamente:*

- i) às medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros;
- ii) ao regime de financiamento de tais medidas; e,
- iii) ao regime de financiamento das medidas relativas à formação.

N. *Apenas e só relativamente a essa ínfima parcela poderia eventualmente discutir-se a violação do dever de notificação prévia previsto no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, o que deita por terra as pretensões da Recorrente de não pagar a totalidade da taxa por si autoliquidada.*

O. *O IVV foi notificado da decisão relativa ao procedimento instaurado em 28 de Setembro de 2010, a qual foi objecto de recurso por parte das autoridades portuguesas, factos também referidos pela Recorrente nas suas alegações de recurso.*

P. *Após negociações entre as partes, a Comissão adoptou a Decisão C(2012) 2111 final, de 4 de Abril de 2012, que altera as condições sétima e nona da Decisão de 2010 nos termos acordados com as autoridades portuguesas em termos que levaram o Estado Português a desistir do recurso pendente, entretanto extinto por despacho de 10 de Maio de 2012 — cfr. Decisões de 2010 e de 2012 (esta ainda não publicada no Jornal Oficial da União Europeia) juntas em anexo a estas contra-alegações como docs. n.ºs 1 e 2.*

Q. *A decisão final do procedimento conclui que, das três realidades averiguadas apenas as medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros e as medidas relativas ao respectivo regime de financiamento podem constituir auxílios de Estado nos termos do artigo 107.º do TFUE, mas não as medidas relativas ao regime de financiamento da formação, que não constitui um auxílio de Estado, pelo que não carece de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.*

R. *No âmbito da execução da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, a Comissão manifestou abertura para que Portugal demonstrasse que os apoios considerados como auxílios*

estatais no âmbito do procedimento concluso, respeitam os limiares de minimis aplicáveis, caso em que a Comissão consideraria a Decisão como executada.

S. O Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios de minimis concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.

T. Após confirmação de que os limiares de minimis aplicáveis não foram excedidos por nenhum dos agentes económicos do sector vitivinícola em Portugal, o IVV enviou uma carta à Comissão comunicando que os apoios respeitaram os limiares de minimis aplicáveis e que por esta razão o Estado considera a Decisão de 2010 plenamente executada, sem necessidade de proceder a qualquer reembolso.

U. Em Setembro de 2012— através de carta junta em anexo a estas contra-alegações como doc. n.º 3 —, a Comissão tomou boa nota do entendimento do Estado de que as poucas medidas classificadas como auxílio no âmbito da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, se encontram abrangidos pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006 e cumprem os limites de minimis aí estabelecidos.

V. Esta carta traduz, a confirmação da Comissão de que a taxa de promoção não padece de qualquer incompatibilidade com o direito da União Europeia em matéria de auxílios de Estado e que as medidas financiadas por meio desta taxa classificadas pela Comissão como auxílios estatais no âmbito do procedimento não careciam de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.

W. O Recorrido demonstrou, mesmo quanto às medidas investigadas pela Comissão, que estas não colocam quaisquer problemas de compatibilidade com o Direito Comunitário no que respeita ao dever de notificação prévia instituído no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, pois não constituem auxílios de Estado nos termos do artigo 107º do TFUE.»

3.- O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer no seguinte sentido:

«No caso dos autos defende-se a existência de vício de ilegalidade quanto à taxa de promoção relativa a Agosto de 2002.

No entanto, do probatório resulta que a taxa em causa é relativa ao mês de Maio de 2003 (fls. 262).

Sendo que com o recurso interposto se manifesta assim uma divergência quanto à apreciação relativa à matéria de facto tal como a mesma foi efectuada, quer parecer que é de declarar este tribunal incompetente, sendo de deferir a competência para apreciar o recurso ao T.C.A. que seja competente, atento que é ao mesmo que pertence conhecer ainda dos respectivos factos - assim se decidiu, por exemplo, no ac. do S.T.A. de 13-5-09, proferido no proc. 10894/08, cujo sumário constante em www.dgsi.pt se transcreve: I - A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Administrativo, nos recursos interpostos directamente dos decisões dos TT de 1 Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. artºs 21-º, n.º 4, 32-º, n2 1, alínea b) e 41º, n.º 1, alínea a) do ETAF, na anterior redacção e 280º, n.º 1 do CPPT).

II - Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.

Caso o acima referido mereça acolhimento, mais parece que a competência é de deferir territorialmente ao T.C.A. Norte e fazer depender a ulterior remessa do processo do que pela recorrente seja requerido, nos termos do art. 18. n.º 2 do C.P.P.T.»

4. Em cumprimento do despacho do relator, a fls. 388 dos autos, foram as partes notificadas para se pronunciarem a respeito da eventualidade de vir a ser declarada a incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia, mas apenas a recorrente veio manifestar a sua discordância contra a promoção do Ministério Público por entender que "... a questão a apreciar nos presentes autos de recurso é matéria exclusivamente de direito: a ilegalidade da taxa de promoção decorrente da violação da obrigatoriedade da respectiva notificação prévia à Comissão e consequentemente proibição de execução contida no n.º3 do artigo 108º do TJUE.”

5.- Cumpre apreciar e decidir.

6.- Em sede factual apurou-se na primeira instância a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão da causa:

A) - No dia 06 de Junho de 2003, a A..... procedeu à autoliquidação da quantia de €171.206,22, a título de taxa de promoção referente ao mês de Maio de 2003 - cf. documento n.º 1, junto com o pedido de revisão oficiosa.

B) - O montante da referida taxa foi apurado através da aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, que estabelece a mencionada taxa de promoção, e da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho, com a redacção que lhe foi conferida pela Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixa o valor da taxa.

C) - Em 22/12/2008 a A..... apresentou pedido de revisão oficiosa da autoliquidação referida em A.

D) - O pedido mencionado em C. foi indeferido em 12/01/2009.

E) - Em 11/02/2009, a impugnante apresentou a presente impugnação.

F) - No dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88º, n.º 2 do Tratado CE (cfr. doc. nº2 em anexo) com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado. Este procedimento encontra-se presentemente em curso, não tendo ainda sido adoptada decisão definitiva sobre o mérito da causa.

G) - No documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE - C 92/12, de 16.4.2005, sob a epígrafe:

“Auxílio Estatal — Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN38/2003) - Taxa parafiscal de promoção do Vinho Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do art. 88.º Tratado CE (2005/C 92/06)”

Podemos ler, no essencial, para estes autos, dando-se por integralmente reproduzido no demais:

“I. PROCESSO

(1) Na sequência de uma queixa, ..., sobre a taxa “de promoção do vinho”, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (a seguir denominado “IVV”), assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal.

II. DESCRIÇÃO

(6) A referida taxa, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV é imposta não apenas aos produtos vitivinícolas produzidos e comercializados em Portugal mas também - aos produzidos em Portugal e comercializados nos outros Estados-Membros e nos países terceiros, e

- aos originários dos outros Estados-Membros ou de países terceiros comercializados em Portugal.

Produtos sujeitos à imposição

(46) Estão sujeitos à taxa os vinhos e produtos vnicos produzidos ou comercializados em Portugal, incluindo os vinhos licorosos, vinhos frisantes e bebidas aromatizadas, vinhos espumantes e outras bebidas do sector vinícola, assim como os vinagres de vinho.

(47) Estão, assim, sujeitos, tanto os vinhos produzidos em Portugal, quer sejam comercializados no país ou exportados para outros Estados-Membros ou países terceiros, como os vinhos que, sendo produzidos noutros Estados-Membros da União Europeia ou em Estados terceiros, são comercializados em Portugal.

(108) A Comissão considera que os auxílios públicos pagos para financiar as acções de promoção no caso em apreço até 1 de Janeiro de 2002 respeitaram os critérios estabelecidos pelos dispositivos comunitários aplicáveis nesta matéria.

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:

- o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vnicos não constitui um auxílio;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vnicos, assim com o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

7. Da questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia.

Em face do teor do parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto e da posição sustentada pela recorrente na sequência da notificação que lhe foi feita de tal parecer, impõe-se apreciar previamente a questão da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia.

Como se viu o Ministério Público entende que no recurso interposto se manifesta uma divergência quanto à apreciação relativa à matéria de facto, já que nas alegações de recurso se invoca a existência

de vício de ilegalidade quanto à taxa de promoção relativa ao mês de Agosto de 2002 enquanto que do probatório resulta que a taxa em causa é relativa ao mês de Maio de 2003.

Por sua vez a recorrente, notificada para se pronunciar sobre a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia suscitada pelo Ministério Público veio sustentar que essa aparente divergência quanto à matéria de facto resulta apenas de um mero lapso de escrita contido na sentença recorrida relativamente ao período da taxa de promoção em causa nos autos e respectivo montante.

Lapso de escrita esse em que incorreu o Tribunal a quo por ter, porventura, aproveitado a sentença que havia, anterior e igualmente, prolatado no processo n.º 351/09.9BEVIS em que a taxa de promoção impugnada respeitava, essa sim, ao período de Maio de 2003, pelo montante de €171.206,22.

Concluindo que, sendo esse lapso de escrita ostensivo, nada impede que se leia a sentença com a correcção correspondente, resumindo-se a questão a apreciar no recurso a matéria exclusivamente de direito, a saber a da ilegalidade da taxa de promoção decorrente da violação da obrigatoriedade da respectiva notificação prévia à Comissão e consequente proibição de execução contida no n.º 3 do art.º 108.º do TJUE.

Não cremos, no entanto, que assista razão ao ilustre magistrado do Ministério Público.

Vejamos.

De harmonia com o disposto nos artigos 26.º alínea b) e 38.º alínea a) do novo ETAF e 280.º n.º 1 do CPPT-, à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª Instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito,

Sendo que aos Tribunais Centrais Administrativos compete, por sua vez conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª Instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 26.º do referido Estatuto.

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.

Ora no caso em apreço não se pode concluir com segurança que a recorrente discorda da interpretação dada pela sentença aos factos provados ou que, por outro lado invoca factos não levados ao probatório dos quais pretende extrair consequências jurídicas.

O que se constata dos autos é que a aparente divergência factual decorre do facto de a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu se ter pronunciado sobre acto tributário completamente ausente do processo, identificando erroneamente o acto impugnado como sendo a taxa de promoção referente ao mês de **Maio de 2003**, no montante de € **171.206,22**.

Quando na verdade resulta da petição inicial da impugnação que a recorrente vinha sindicar a taxa de promoção no montante de €**54.246,93**, referente ao mês de **Agosto de 2002**, autoliquidada em **24.09.2002**, sendo a essa mesma que se refere também nas alegações de recurso.

E é a essa mesma taxa de promoção no montante de €**54.246,93**, referente ao mês de **Agosto de 2002**, que se reportam os documentos juntos com a petição inicial, pela impugnante e ora recorrente, nomeadamente o documento n.º 1 que constitui a declaração mensal da autoliquidação da taxa de promoção relativa ao mês de Agosto de 2002.

Ora sucede que, de forma inesperada, a sentença elenca no probatório (vide fls. 262) toda uma série de factos, com remissão para os documentos juntos aos autos e que não têm qualquer correspondência com os mesmos, designadamente que no dia 06 de Junho de 2003, a A..... procedeu à autoliquidação da quantia de €171.206,22, a título de taxa de promoção referente ao mês de Maio de 2003, quando o que consta do referido documento n.º 1 é que autoliquidação ocorreu em 24.09.2002 e era relativa à taxa de promoção no montante de €54.246,93, referente ao mês de Agosto de 2002.

E também que em 22/12/2008 a A..... apresentou pedido de revisão oficiosa da autoliquidação referida em A e que o pedido mencionado foi indeferido em 12/01/2009, quando o que consta do documento junto com a petição inicial é que o pedido de revisão oficiosa foi deduzido em 18 de Abril de 2006, tendo sido indeferido em 8 de Maio de 2006.

Tudo leva a crer, pois, como nota agora a recorrente, que a fundamentação de facto da sentença não corresponde à matéria dos presentes autos mas sim a outro processo relativo à mesma impugnante e com factualidade semelhante, o que patenteia, para além do mais, manifesta desatenção quanto ao objecto do processo e quanto à pretensão deduzida na impugnação.

Sucede, porém, que, como evidenciam as alegações de recurso e respectivas conclusões, a recorrente ⁽¹⁾ não atentou nesta contraditória fundamentação de facto da sentença, sobre a qual só agora se pronuncia, não pondo em causa a interpretação dada pela sentença aos factos provados nem invocando factos novos com a finalidade de deles extrair consequências jurídicas.

Daí que se entenda que não se verifica a suscitada incompetência em razão da hierarquia porquanto a recorrente, nas conclusões das suas alegações vem suscitar apenas uma questão de direito, a saber a

da ilegalidade da taxa de promoção decorrente da violação da obrigatoriedade da respectiva notificação prévia à Comissão e consequente proibição de execução contida no n.º 3 do artº 108º do TJUE.

Improcede pois a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto.

8. Da nulidade da sentença recorrida por contradições na decisão sobre a matéria de facto que inviabilizam a decisão jurídica do pleito e da necessidade de ampliação da matéria de facto.

Como se viu a sentença elenca no probatório (vide fls. 262) toda uma série de factos, com remissão para os documentos juntos aos autos e que não têm qualquer correspondência com os mesmos, sendo patente que a fundamentação de facto da sentença não corresponde à matéria dos presentes autos.

Pretende a recorrente que se trata de lapso de escrita ostensivo pelo que nada impede que se leia a sentença com a correcção correspondente.

Mas carece de razão.

Não estamos perante um mero lapso de escrita ou perante um erro material mas sim perante um verdadeiro erro de julgamento que decorre de manifesta contradição da matéria de facto fixada acima evidenciada no ponto 7.

Numa situação destas a contradição da matéria de facto fixada (que, ao fim e ao cabo, se traduz na sua insuficiência, pois não se podem ter como assentes os factos em que se concretiza a contradição) é fundamento de ampliação da matéria de facto ⁽¹⁾.

Com efeito, para além dos poderes referidos no art. 722.º do Código de Processo Civil, que se traduzem na intervenção do Supremo na fixação da matéria de facto quando está em causa apenas a aplicação de regras de direito, a actividade do Supremo Tribunal Administrativo, em processos julgados inicialmente pelos tribunais tributários, deve limitar-se à aplicação do direito aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido (art. 729.º, n.ºs 1 e 2, do CPC).

Por isso, como esclarece a doutrina (Jorge Lopes de Sousa, ob. citada, pag. 359) nestes recursos para o Supremo Tribunal Administrativo, se se verifica contradição da matéria de facto fixada, que se traduz na sua insuficiência, não existem condições para o STA levar a cabo a sua actividade, impondo-se ordenar a ampliação da matéria de facto nos termos do artº 729º, n.º 3 do Código de Processo Civil.

Sendo que, como acentua aquele autor, estes casos de ampliação da matéria de facto envolvem também a anulação da decisão recorrida, à semelhança do que expressamente se preceitua no art. 712º, n.º 4, do Código de Processo Civil, sendo também casos de conhecimento officioso da nulidade referida.

Em face do exposto, e porque se entende que as apontadas contradições na decisão sobre a matéria de facto inviabilizam a decisão jurídica do pleito, impõe-se, a anulação da decisão recorrida, e a consequente remessa dos autos ao tribunal “*a quo*”, nos termos do artº 729º, n.º 3 do Código de Processo Civil, a fim de que este proceda ao necessário julgamento da matéria de facto, de acordo com o que acima se deixa explicitado.

9. Decisão:

Nestes termos acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em anular a sentença recorrida e ordenar a baixa dos autos à primeira instância a fim de que ali se proceda ao necessário julgamento da matéria de facto, de acordo com o que acima se deixa explicitado.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Julho de 2013. – *Pedro Delgado* (relator) - *Valente Torrão* – *Ascensão Lopes*.

⁽¹⁾ (Nem a recorrida.)

⁽²⁾ (Cf., neste sentido Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. II, pag. 359.)

Acórdão de 3 de Julho de 2013.

Assunto:

Embargos de terceiro. Indeferimento liminar.

Sumário:

Quando os embargos de terceiro se destinam à defesa da posse, o embargante tem de alegar na respectiva Petição que tem posse sobre a coisa atingida pela diligência

e, designadamente, que se verificam em relação a ele os elementos objectivo e subjectivo («corpus» e «animus») que a integram.
O indeferimento liminar, por manifesta improcedência, só deve decretar-se quando tal improcedência for evidente em termos de o seguimento do respectivo processo carecer, em absoluto, de razão de ser.

Processo n.º 1377/12-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública e outro.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da decisão que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, indeferiu liminarmente os embargos de terceiro que deduziu contra a penhora de um imóvel, efectuada no âmbito da execução fiscal instaurada contra B....., por reversão de dívidas fiscais da sociedade C....., Lda.

1.2. O recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A.) O Tribunal *a quo* indeferiu liminarmente os presentes embargos com a seguinte fundamentação: “(...) porquanto resulta manifesta a improcedência do pedido atento existência de factos, por si revelados, impeditivos do direito invocado nos embargos, sendo que a declaração da titularidade do direito que obsta à realização da diligência ou a reivindicação da coisa apreendida deve ser suscitada em acção própria, não podendo este Tribunal apreciar incidentalmente dos motivos que sustentam uma acção a intentar.”

B.) O Tribunal *a quo*, considerou assim que o único fundamento invocado pelo recorrente para os embargos apresentados era a propriedade do imóvel, decorrente da nulidade da transmissão.

C.) Nulidade essa que apenas pode ser reconhecida através da propositura da acção correspondente.

D.) Sendo os embargos de terceiro uma acção possessória, o recorrente tinha que alegar a existência da mesma e de todos os seus elementos.

E.) O recorrente alegou ter uma posse real, efectiva e em nome próprio.

F.) Ou seja, para além de a posse se manifestar externamente, é necessário que a posse seja exercida em nome próprio, como se se tratasse do proprietário.

G.) O Recorrente alegou que residia no imóvel, que realizou a suas expensas obras no mesmo, que contratualizou em seu nome os serviços de água, luz e telefone e realizou todos os pagamentos referentes ao empréstimo concedido à executada.

H.) Alegou-se ainda que a executada nunca exerceu qualquer tipo de posse no que tange ao dito móvel, desinteressando-se do mesmo.

I.) Ora o alegado, caso venha a ser provado, é suficiente para que se possa dar provimento aos embargos apresentados, como vem sendo em alguma jurisprudência de que se indica o acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do processo 02965/09 datado de 09/12/2009.

J.) Assim, salvo o devido respeito, entende o recorrente que mal andou o Tribunal *a quo* ao rejeitar liminarmente os presentes embargos, pelo que deve o referido despacho ser revogado, admitindo liminarmente a peça processual apresentada.

Termina pedindo a procedência do recurso e que a P.I. seja liminarmente admitida, seguindo-se os ulteriores termos legais.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recurso interposto por A.....:

Alega o recorrente que nos embargos de terceiro que apresentou tinha alegado factos susceptíveis de levar a concluir ter exercido posse em nome próprio e que tal será suficiente para que os mesmos não sejam liminarmente indeferidos.

De acordo com art. 237º, n.º 1 do C.P.P.T., *quando o arresto, a penhora, ou qualquer acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargo de terceiro*”.

Assim, os requisitos de que os embargos de terceiro dependem são os relativos “*a posse*” e a esta ter de assentar em “*direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência*”.

Ora, o recorrente tinha ainda sustentado a posse em actos de simulação numa transmissão que efectuou a favor de outrem, bem como em ter passado a exercer a mesma por “*relação de confiança*” com o titular do direito que se arroga durante período que não especifica, mas que ocorreu após 1999, data em que encetou um processo de divórcio.

Segundo o disposto no art. 243º do C. Civil, a simulação não é oponível a terceiros de boa fé, pelo que, sem mais, teria razão o Mm.º juiz “a quo”.

Contudo, o recorrente tinha ainda alegado o exercício de posse em face da dita “*relação de confiança*”.

E parece ter ficado desde a referida data numa situação de mera detenção ou posse precária, conforme resulta do art. 1253º n.º 3 do C. Civil.

Com efeito, a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo mesmo quanto ao promitente-comprador que, mesmo obtendo a *traditio* do bem, apenas frui, em regra, um direito de gozo, autorizado pelo promitente-vendedor e mediante tolerância deste, daí resultando, nessa perspectiva, ser um mero detentor precário (artigo 1253º, n.º 3 do Código Civil), posto que não age como com *animus possidendi*, praticando apenas meros actos materiais dessa posse (*corpus*) – cfr, neste sentido os Acórdãos de 10.02.2010, recurso 1117/09, de 15.01.2003, recurso 26479, e de 17.11.2001, recurso 25713.

Assim, resultando semelhantemente em face do alegado, é de entender como não preenchido o conceito de posse correspondente ao exercício de um direito de propriedade ou de um direito real menor, que conforme referido foi são requisitos dos embargos de terceiro.

Concluindo, parece que bem se andou ao se indeferir liminarmente os ditos embargos, o que conjugadamente resulta do previsto no art. 167º do C.P.P.T., pelo que o recurso é de improceder.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. A decisão recorrida é do seguinte teor:

«Nos presentes autos de embargos de terceiro vem o embargante requerer que lhe seja reconhecida(o) o seu direito de propriedade e de posse do bem imóvel aí identificado, que alegadamente resultou ofendido pelo acto de penhora efectuada no processo de execução fiscal que corre termos no Serviço de Finanças competente contra a executada, com fundamento na existência de negócio simulado que inquina a anterior venda do prédio à executada. – cfr. p.i. de fls. 7 e segs.

Nos termos do disposto no art. 167º, do CPPT, conjugado com o disposto no n.º 1, do art. 234º-A e art. 354º ambos do CPC, vai indeferida liminarmente a presente petição, porquanto resulta manifesta a improcedência do pedido atento existência de factos, por si revelados, impeditivos do direito invocado nos embargos, sendo que a declaração da titularidade do direito que obsta à realização da diligência ou a reivindicação da coisa apreendida deve ser suscitada em acção própria, não podendo este tribunal apreciar incidentalmente dos motivos que sustentam uma acção a intentar pelas partes interessadas.

Nos termos expostos vai indeferida liminarmente a presente petição de embargos. – cfr. nesse sentido J. Lebre de Freitas in “CPC Anotado, Vol. I”, pags. 397 e segs. e 621 e segs.

Sem custas.

Registe. Notifique.»

3.2. Discordando do assim decidido, o embargante sustenta, como se viu, e no essencial, que alegou ter uma posse real, efectiva e em nome próprio, pois que alegou que residia no imóvel, que nele realizou obras a expensas suas, que contratualizou em seu nome os serviços de água, luz e telefone e realizou todos os pagamentos referentes ao empréstimo concedido à executada e que a executada nunca exerceu qualquer tipo de posse no que tange ao dito móvel, desinteressando-se do mesmo.

Alegação que incorpora factualidade que, a seu ver, caso venha a ser provada, é suficiente para que se possa dar provimento aos embargos apresentados, como foi aceite no acórdão proferido pelo TCAS em 19/12/2009, no proc. 02965/09.

Pelo que o despacho recorrido enferma de erro de julgamento ao rejeitar liminarmente os embargos.

3.3. A questão a decidir no presente recurso é, portanto, a de saber se se verificam os requisitos para o indeferimento liminar dos embargos (por manifesta improcedência - cfr. arts. 354º e 234º-A, ambos do CPC) face às alegações de facto e de direito constantes da petição inicial.

Vejamos, pois.

4. Como se tem afirmado, ⁽¹⁾ o indeferimento liminar, por manifesta improcedência, radica em motivos de economia processual, só deve decretar-se quando aquela for tão evidente que o seguimento do respectivo processo não tenha, em absoluto, razão de ser, seja manifesto desperdício da actividade judicial, sem margem para qualquer dúvida.

Por outro lado, os embargos de terceiro são o meio processual adequado para defesa dos direitos de quem for ofendido na sua posse (ou em qualquer direito cuja manutenção seja incompatível com a realização ou o âmbito da diligência judicial) por um acto de aresto, penhora ou outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens (art. 237º, n.º 1, do CPPT).

No caso, os embargos são dirigidos contra o acto da penhora e não têm natureza preventiva ⁽²⁾ e o recorrente alega a posse real, efectiva e em nome próprio, do imóvel penhorado, posse decorrente do facto de continuar a ser, não obstante a venda do imóvel à executada B....., o verdadeiro e efectivo proprietário (dada a nulidade, por simulação absoluta - art. 240º do CPC – daquele contrato de compra e venda que celebrou com a mesma B.....), tendo alegado que residia no imóvel, realizou a suas expensas obras no mesmo, contratualizou em seu nome os serviços de água,

luz e telefone e realizou todos os pagamentos referentes ao empréstimo bancário que foi concedido à executada para a respectiva compra, sendo que a referida executada também nunca exerceu qualquer tipo de posse sobre o bem, desinteressando-se deste.

Ora, sendo certo que a nulidade do negócio simulado poder ser arguida pelos próprios simuladores entre si, ainda que a simulação seja fraudulenta e pode também ser invocada a todo o tempo por qualquer interessado (cfr. arts. 242º e 286º do CCivil; quanto aos credores do simulador, veja-se ainda o disposto no art. 605º do CCivil) e que, como nota o MP, de acordo com o disposto no art. 243º do mesmo CCivil, a simulação não é oponível a terceiros de boa fé⁽³⁾, também é certo que estamos, no caso, em sede de despacho liminar, o qual, como se disse, só deve decretar-se quando a manifesta improcedência for tão evidente que o seguimento do respectivo processo não tenha, em absoluto, razão de ser. Sendo que o embargante também alega outra factualidade que, na sua tese, integra uma posse que não deriva apenas da invocada simulação absoluta, mas, ao invés, ainda decorre da prática de actos concretos e indiciadores do respectivo *corpus e animus possidendi* [quando os embargos de terceiro se destinam à defesa da posse, o embargante tem de alegar na respectiva Petição Inicial que tem posse sobre a coisa atingida pela diligência e, designadamente, que se verificam em relação a ele os elementos objectivo e subjectivo («corpus» e «animus») que integram a posse, ou seja, que detém a posse em nome próprio]. E acresce, aliás, que o não imediato indeferimento da petição de embargos nem sequer obsta à subsequente rejeição destes, nos termos do disposto no art. 354º do CPC, conforme haja ou não probabilidade séria da existência do direito invocado pelo embargante.

Em suma, no caso, atenta a factualidade alegada na PI e o acima exposto, é de entender, que, face apenas ao alegado na petição inicial, a questão não pode ainda ser decidida.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, a substituir por outro que, pelo fundamento invocado (manifesta improcedência) não indefira liminarmente a petição.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Julho de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

⁽¹⁾ Cfr. Alberto dos Reis, Código de Processo Civil Anotado, vol. II, p. 315; bem como, entre outros, o acórdão desta Secção do STA, de 2/5/1996, recurso n.º 19.673, in Apêndices ao DR, de 18/5/1998, pp. 1402 a 1404.

⁽²⁾ Os embargos com função preventiva, embora não previstos no CPPT, estão regulados no art. 359º do CPC, em que se estabelece que os embargos de terceiro podem ser deduzidos, a título preventivo, antes de realizada, mas depois de ordenada, a diligência a que se refere o art. 351º desse mesmo Código e que a diligência não será efectuada antes de proferida decisão na fase introdutória dos embargos e, sendo estes recebidos, continuará suspensa até à decisão final.

⁽³⁾ A declaração da titularidade do direito que obste à realização da diligência ou a reivindicação da coisa apreendida devem ser suscitadas em acção própria.

Acórdão de 3 de Julho de 2013.

Assunto:

Gradação de créditos. Crédito exequendo.

Sumário:

O crédito exequendo não carece de ser reclamado (cfr. n.º 2 do artigo 240.º do CPPT).

Processo n.º 1461/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Caixa Geral de Depósitos, S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro proferida nos autos de verificação e gradação de créditos que ali correm por apenso à execução fiscal n.º 0086200501001752 e apenso, instaurada contra A.....

1.2. A recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1. No âmbito do processo de execução fiscal n.º 0086200501001752 e apenso (0086200501002198), que correm termos no Serviço de Finanças de Estarreja, para cobrança coerciva das dívidas provenientes de IRC do ano de 2002, bem como de IVA do 4º trimestre do ano de 2004, nos montantes de € 15.926,62 e € 5.228,91, foi, em 30/07/2008, penhorado o prédio urbano sito em, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de, concelho de Murtosa, sob o artigo n.º 1295, e descrito na Conservatória do Registo Predial de Murtosa com o n.º 935/19980129, tendo a referida penhora sido registada pela Ap. 6, de 30/07/2008, garantindo a quantia exequenda no montante de € 21.155,54;

2. Pela Fazenda Pública, na sequência de notificação nos termos do artigo 243º do CPPT, foram reclamados créditos respeitantes a IMT, do ano de 2004, referente ao prédio penhorado, o qual goza de privilégio creditório imobiliário especial, IRS, dos anos de 2006 e 2007, e a IRC, dos anos de 2005, 2006 e 2007, os quais gozam de privilégio creditório imobiliário geral;

3. A sentença recorrida incorreu em errada interpretação e aplicação do Direito, porquanto a mesma não graduou, no lugar que lhes competiam, os **créditos reclamados de IRS**, dos anos de **2006 e 2007**, e de **IRC**, de **2005, 2006 e 2007**, os quais beneficiam do **privilégio creditório imobiliário geral**, nos termos dos artigos 111º, do CIRS, e 116º, do CIRC, pelo que deveriam ter sido reconhecidos e graduados em terceiro lugar, e os **créditos exequendos**, de **IRC**, do ano de **2002**, e de **IVA**, do **4º trimestre do ano de 2004**, que, por apenas beneficiarem da garantia dada por **penhora**, de acordo com o disposto nos artigos 749º, n.º 1, e 822º do CC, deveriam ter sido graduados em último lugar;

4. Logo, não o tendo feito, a douta sentença recorrida violou o disposto nos artigos 240º, n.º 1, do CPPT, nos artigos 733º, 749º, n.º 1, e 822º, do CC, no artigo 111º do CIRS, e no artigo 116º do CIRC.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação da sentença, a ser substituída por outra que admita, reconheça e gradue tais créditos no lugar que lhes competir.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emitiu Parecer nos termos seguintes:

«Recurso interposto pela F.P. quanto à graduação no processo revertido contra A.....

1. Questões controvertidas:

Se é de proceder à graduação do seguinte modo:

- os créditos reclamados de I.R.S. dos anos de 2006 e 2007, e de I.R.C. de 2005, 2006 e 2007 em terceiro lugar; e

- os créditos exequendos de I.R.C. de 2002 e IVA, do 4º trimestre de 2004, em último lugar.

Embora não expressamente invocada, quer parecer ser ainda de conhecer oficiosamente de quanto aos juros de mora relativos ao crédito hipotecário que foi reclamado pela C.G.D. há lapso ao se referir para além dos crédito e juros reclamados, os “*respectivos juros de mora*”.

2. Fundamentação.

Quer parecer que a razão está com a recorrente.

Os referidos créditos reclamados de I.R.S. e de I.R.C. foram graduados em terceiro lugar embora sem se discriminar devidamente a que anos respeitam.

Por outro lado, os créditos exequendos de I.R.C. do ano de 2002, e de I.V.A. relativo ao 4º trimestre de 2004 não foram os mesmos incluídos na graduação efectuada conforme competia.

Com efeito, gozam os mesmos de “*garantia real*” resultante da penhora que foi efectuada sobre o imóvel dos autos.

E não há dúvidas que o crédito exequendo tem também, assim, de ser graduado, conforme referia já, por exemplo, o Exm.º cons. Eurico Lopes Cardoso, em Manual de Acção Executiva, Almedina Ed., 1964, p. 514, e foi decidido recentemente no acórdão do S.T.A. proferido no processo 0400/11, de 28-9-11.

Quanto à última questão, parece que melhor será referir apenas os juros de mora reclamados a ainda os vincendos sobre o referido crédito hipotecário à taxa indicada na reclamação.

3. Concluindo:

Parece que o recurso é de proceder, sendo de proceder à graduação nos seguintes termos:

1º Crédito reclamado de I.M.T., e respectivos juros de mora;

2º Crédito hipotecário e juros de mora reclamados pela C.G.D., e ainda os vincendos sobre o referido crédito hipotecário à taxa indicada na reclamação;

3º créditos reclamados de I.R.S. dos anos de 2006 e 2007, e de I.R.C. de 2005, 2006 e 2007 e respectivos juros de mora;

4º créditos exequendos de I.R.C. do ano de 2002, e de IVA, relativo ao 4º trimestre de 2004 e respectivos juros de mora.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. A sentença recorrida, embora não autonomizando formalmente a factualidade que teve como provada, assim julgou e teve como relevante para a decisão a seguinte:

- Por apenso aos autos de execução fiscal n.º 0086200501001752, instaurado contra o executado A....., para cobrança de dívidas relativas a IRC relativo a 2005 e correspondentes juros

de mora, no qual foi penhorado a 30/7/2008, um prédio urbano sito na freguesia de, sob o n.º 1295, concelho de Murtosa, vieram:

- Caixa Geral de Depósitos, SA reclamar o seu crédito emergente de mútuo no montante de € 25.356,39, titulado por escritura pública e garantido por hipoteca voluntária sobre o imóvel supra referido e registada a 5/11/2004;

- A Fazenda Pública, reclamar a admissão e graduação de:

- Créditos provenientes de IMT referentes ao ano de 2004 e respectivos juros de mora;
- Créditos provenientes de IRS referentes aos anos de 2006 e 2007 e respectivos juros de mora;
- Créditos provenientes de IRC referentes ao ano de 2005 a 2007;
- Os créditos reclamados não foram impugnados.

3.1. Considerando que (i) no conceito de garantia real são de incluir também os privilégios creditórios, (ii) que quer o art. 111º do CIRS, quer o art. 108º do CIRC, estabelecem, para estes impostos e relativamente aos três últimos anos, um privilégio mobiliário geral e um privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente, (iii) que o crédito reclamado pela Caixa Geral de Depósitos goza da preferência resultante da hipoteca (art. 686º, n.º 1 e 751º do CCivil) e (iv) que as dívidas de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem (art. 8º do DL 73/99, de 16/3), a sentença graduou os créditos pela forma seguinte:

- Em primeiro lugar, os créditos referentes a IMT e respectivos juros de mora;
- Em segundo lugar, o crédito hipotecário e juros reclamados pela CGD e respectivos juros de mora;
- Em terceiro lugar, o crédito resultante de IRC e IRS de 2005 a 2007 e respectivos juros de mora.

3.2. Discorda a Fazenda Pública alegando que a sentença incorre em erro de julgamento porquanto não graduou, no lugar que lhes competiam, os créditos reclamados de IRS, dos anos de 2006 e 2007, e de IRC, de 2005, 2006 e 2007, os quais beneficiam do privilégio creditório imobiliário geral, nos termos dos arts. 111º, do CIRS, e 116º, do CIRC, pelo que deveriam ter sido reconhecidos e graduados em terceiro lugar, e os créditos exequendos, de IRC, do ano de 2002, e de IVA, do 4º trimestre do ano de 2004, que, por apenas beneficiarem da garantia dada por penhora, de acordo com o disposto nos arts. 749º, n.º 1, e 822º do CC, deveriam ter sido graduados em último lugar.

Vejamos.

4. A sentença considerou que o crédito exequendo (execução n.º 0086200501001752) é relativo a IRC de 2005.

Todavia, como se vê dos autos, o dito crédito exequendo (execução n.º 0086200501001752 e execução apenas n.º 0086200501002198) é relativo a IRC de 2002 (Euros 15.926,62) e IVA do 4º trimestre de 2004 (Euros 5.528,91) e respectivos juros (e não, como erradamente considera a sentença, relativo ao IRC de 2005), sendo que, por decorrer da própria certidão executiva (cuja autenticidade e teor nenhuma das partes põe em causa) o STA poderá relevar tal factualidade, por aplicação do disposto no n.º 3, in fine, do art. 722º do CPC.

Por outro lado, a Fazenda Pública também reclamou os créditos seguintes:

- crédito (de € 334,75 e respectivos juros de mora) referente a IMT de 2004 e ao prédio penhorado (crédito que está em cobrança coerciva na execução fiscal n.º 0027200901022814);

- crédito (de € 2.316,87 e respectivos juros de mora) respeitante a IRS dos anos de 2006 e 2007 (em cobrança coerciva nas execuções fiscais n.ºs. 0086200601015710, 0086200801025570 e 008620080100403);

- crédito (de € 104.444,12 e respectivos juros de mora), respeitante a IRC dos anos de 2005, 2006 e 2007, (em cobrança coerciva nas execuções fiscais n.ºs. 0086200701001850, 0086200701017578 e 0086200801023829).

Porém, a sentença, também considerou, erradamente como se disse, que o crédito exequendo é relativo a IRC de 2005, e acabou quer por não discriminar (relativamente aos créditos reclamados de IRS e IRC, graduados em terceiro lugar) os anos a que respeitam (sendo que os créditos reclamados de IRS não abrangem o ano de 2005), quer por não proceder à graduação dos créditos de IRC de 2002 e IVA do 4º trimestre de 2004, que são efectivamente os créditos exequendos e beneficiam da preferência de pagamento decorrente da penhora feita sobre o imóvel dos autos.

Na verdade, a sentença graduou em 1º lugar o crédito de IMT e respectivos juros de mora, em 2º lugar o crédito hipotecário e juros reclamados pela CGD e respectivos juros de mora e em 3º lugar o crédito resultante de IRC e IRS de 2005 a 2007 e respectivos juros de mora.

Ora, atendendo a que o crédito exequendo não carece de ser reclamado (cfr. n.º 2 do art. 240º do CPPT) e atendendo, igualmente, a que:

- o crédito reclamado pela Fazenda Pública referente ao IMT goza de privilégio imobiliário especial (art. 39º do CIMT e 744º do CCivil);

- o crédito hipotecário reclamado pela CGD goza da preferência resultante da hipoteca (arts. 668º, n.º 1 e 751º, ambos do CCivil);

- os créditos reclamados pela Fazenda referentes ao IRS e IRC gozam de privilégio imobiliário geral (arts. 111º do CIRS e 116º do CIRC e 733º do CCivil);

- os apontados créditos exequendos (IRC 2002 e IVA 2004) gozam da preferência de pagamento inerente à penhora (749º, n.º 1, e 822º do CC),

teremos, então, de concluir que estes hão-de ser graduados a seguir aos reclamados créditos de IRS e IRC.

E quanto à questão (suscitada no Parecer do MP) dos juros de mora relativos ao crédito hipotecário reclamado pela CGD, é de salientar que esta entidade reclamou juros de mora vincendos calculados sobre o capital em dívida, pelo que, caberá apenas, como diz o MP, graduar tais juros reclamados.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença na parte em que vem recorrida e proceder à graduação dos créditos pela forma seguinte, saindo as custas precipuas do produto da venda:

1º - Crédito reclamado de IMT, e respectivos juros de mora;

2º - Crédito hipotecário e juros de mora, reclamados pela CGD, bem como os também reclamados juros vincendos sobre o referido crédito hipotecário, à taxa indicada na reclamação;

3º - Créditos reclamados de IRS (dos anos de 2006 e 2007) e de IRC (dos anos de 2005, 2006 e 2007) e respectivos juros de mora;

4º - Créditos exequendos (de IRC do ano de 2002 e de IVA relativo ao 4º trimestre de 2004 e respectivos juros de mora).

Sem custas.

Lisboa, 3 de Julho de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Taxa de promoção do Vinho. Direito Comunitário. Auxílio de Estado. Obrigação de comunicação prévia. Controlo dos auxílios não notificados. Auxílios de minimis. Princípio da proporcionalidade. Princípio da confiança e da segurança jurídica.

Sumário:

- I — *Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92º do Tratado (actual artigo 107º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art.108º, n.º 3, do TFUE.*
- II — *A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.*
- III — *Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.*
- IV — *Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.*

- V — *A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.*
- VI — *A anulação total da taxa com o conseqüente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, I.P., pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.*

Processo n.º 9/13-30.

Recorrente: A....., L.^{da}

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I. P.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

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

- Relatório -

1. A....., Lda., recorrente nos presentes autos, notificada do acórdão proferido em 22 de Maio 2013, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo Fiscal de Viseu, que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de taxa de promoção relativa ao mês de Janeiro de 2007, vem, ao abrigo do disposto nos artigos 668.º, n.º 1, alíneas c) e d), 668.º n.º 4 e 716.º do CPC (aplicáveis *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT) e 125.º do CPPT, e nos termos de fls. 372 a 387 dos autos, imputar ao referido Acórdão nulidades por violação do princípio do contraditório, por oposição entre os fundamentos de facto e a decisão proferida, por apreciação de matéria de facto e violação da competência em razão da hierarquia, bem como (duas) nulidades do acórdão por omissão de pronúncia – ao não se declarar incompetente em razão da hierarquia, excepção que é de conhecimento oficioso e por alegada violação de regras comunitárias (em concreto, a norma constante do n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão) – e bem assim o vício de inconstitucionalidade (ao não proceder ao reenvio prejudicial para o TJUE requerido pela então recorrente e ao não aplicar aos presentes autos a norma ínsita do n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão), por alegada violação do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa e, no primeiro caso, também do princípio do juiz legal/natural.

2. Respondeu o Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., nos termos de fls. 390 a 395 dos autos, no sentido de que *inexistem inequivocamente as nulidades arguidas, devendo manter-se “in totum” o acórdão proferido.*

3. Foram dispensados os vistos, dada a simplicidade da questão.

Cumpra, pois, apreciar e decidir.

4. **Apreciando.**

O Acórdão proferido nos presentes autos limita-se a reiterar, acolhendo na íntegra e reproduzindo a respectiva fundamentação, o já então decidido por Acórdão deste Supremo Tribunal de 23 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 29/13.

Este Acórdão foi entretanto também arguido de algumas nulidades e inconstitucionalidade pela recorrente (nulidades por violação do princípio do contraditório e por contradição entre os fundamentos e a decisão e inconstitucionalidade pela decisão de não reenvio), sendo que as demais também arguidas nos presentes autos o foram igualmente em relação ao Acórdão deste Supremo Tribunal proferido no rec. n.º 1503/12, sendo que, em ambos os casos, todas foram julgadas inverificadas por Acórdãos deste Supremo Tribunal do passado dia 26 de Junho (proferidos nos recursos n.º 29/13 e 1503/12).

É este julgamento que também aqui se reitera, nos termos e com os fundamentos constantes dos Acórdãos do STA de 26 de Junho de 2013 - recursos n.º 29/13 e 1503/12.

Razão pela qual se indeferirá o requerido.

- **Decisão** -

5. Assim, nos termos e pelos fundamentos constantes dos Acórdãos deste STA de 26 de Junho de 2013 (rec. n.º 29/13 e 1503/12), cuja cópia deve ser junta, acordam os juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o requerido.

Custas pela requerente.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. — Isabel Marques da Silva (relatora) — Pedro Delgado — Dulce Neto.

Nota: Os acórdãos supra identificados encontram-se publicados em apêndice ao *Diário da República*, nos volumes correspondentes às datas em que foram proferidos.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Processo n.º 30/13-30.

Recorrente: A....., L.^{da}

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I. P.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Notificada do teor do Acórdão proferido por este STA em 29.05.2013 (fls...337/376), a Recorrente veio, ao abrigo do disposto nos art.ºs 668.º, n.ºs 1, alínea d), e 4, 716º, 203º, n.º 1, 205, n.º 1 todos do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 2.º, alínea e) do CPPT e art. 125.º, do CPPT, arguir a nulidade do acórdão, imputando-lhe os seguintes vícios:

- a) Nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório;
- b) Violação da competência deste STA em razão da hierarquia por ter apreciado matéria de facto nova;
- c) Nulidade por omissão de pronúncia;
- d) Inconstitucionalidade.

II. Como é do conhecimento das partes e deste STA foram interpostos dezenas de recursos pela recorrente versando a mesma questão.

Este STA deu resposta negativa a todos os recursos e seguiu a doutrina defendida no Acórdão de 23 de abril passado, proferido no Processo n.º 29/13.

Assim sendo, a resposta a dar agora à arguição das nulidades suscitadas tem de ter por base aquele acórdão.

A estas nulidades se respondeu já, entre outros, no processo 01503/12 que aqui seguiremos de perto ou transcreveremos na parte em que interessar.

Assim:

II.1. Nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório e incompetência do STA em razão da hierarquia.

Constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal, expressa, entre outros, no Acórdão do STA, de 29 de Outubro de 2008, proferido no recurso n.º 0556/08, de que “[n]ão existe a nulidade decorrente da preterição do contraditório se o Tribunal decidir uma questão suscitada nas contra-alegações do recorrido [...] se tiver sido dado cumprimento ao disposto no art. 229-A do Código de Processo Civil (notificação das contra-alegações ao Requerente)”.

Ora, no caso em apreço, tal como é salientado pelo Recorrido, “resulta claramente dos Autos, o IVV notificou sempre a Requerente das peças apresentadas, inclusivamente das suas contra-alegações de recurso”.

Assim, a recorrente poderia ter perfeitamente ter respondido a tal matéria caso a julgasse relevante para sua defesa, sem necessidade de notificação expressa para o efeito.

De todo o modo, essa matéria está consignada em legislação comunitária e nacional, pelo que o STA poderia apreciá-la, pelo menos para afastar a argumentação genérica da recorrente da necessidade de notificação dos auxílios de Estado. Quer dizer, se nem todos os auxílios carecem de notificação, nada impede que o tribunal aprecie os respetivos requisitos à luz do direito nacional e comunitário. Ou, por outras palavras, podendo haver auxílios com obrigatoriedade de notificação e outros sem essa obrigatoriedade, cabia até à recorrente alegar e provar fundamentos para essa notificação, o que não fez. Por isso, limitando-se este STA a interpretar as normas e não a aditar novos factos, não se pode falar em incompetência em razão da hierarquia.

De qualquer forma, como se escreveu no acórdão acima citado, proferido no Processo n.º 01503/12, o STA não fez assentar o seu julgamento na circunstância de a medida de auxílio em questão respeitar o limiar *de minimis* nem tão pouco na suposta aceitação por parte da Comissão da argumentação do Estado português sobre o cumprimento daquele limiar.

Com efeito, no Acórdão de 23 de Abril de 2013, proc n.º 29/2013, para o qual o acórdão ora recorrido remete, diz-se claramente que ainda que não se entendesse que no caso não havia lugar à obrigação de notificação, tal não implicaria necessariamente que houvesse razões para anulação da taxa de promoção do vinho, por força do princípio da proporcionalidade.

II.2. Nulidade por omissão de pronúncia.

Nesta parte iremos seguir o que ficou escrito no Processo n.º 1503/12, já que as situações são idênticas.

“A nulidade do acórdão por omissão, prevista no art.º 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, está directamente relacionada com o comando fixado n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil, segundo o qual «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».

Constitui jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal, vazada entre outros, no Acórdão de 9 de Maio de 2012, proc. n.º 245/11, que a omissão de pronúncia só existe “quando o tribunal deixe, em absoluto, de apreciar e decidir as *questões* que lhe são colocadas pelas partes, isto é, os problemas concretos que haja sido chamado a resolver, e não quando deixe de apreciar *razões, argumentos, raciocínios, considerações, teses* ou *doutrinas* invocadas pelas partes em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão das questões colocadas.

O que significa que, como a doutrina e a jurisprudência têm repetidamente explicado, “*questões*” não se confundem com *argumentos* ou *razões*. Por isso, quando as partes colocam ao tribunal determinada *questão*, socorrendo-se a cada passo de várias razões ou fundamentos para fazer valer o seu ponto de vista, o que importa é que o tribunal decida a questão colocada, não lhe incumbindo apreciar todos os fundamentos, argumentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão.

A este propósito diz a Recorrente que o acórdão reclamado procedeu à aplicação do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, que disciplina os auxílios de *minimis*, mas que não analisou nem aplicou o n.º 4 do artigo 2.º do referido Regulamento, que contraria a decisão acolhida no mesmo.

Mais uma vez, resulta patente da argumentação da Recorrente que não existe qualquer omissão de pronúncia, mais sim discordância com o sentido da solução acolhida por este Supremo Tribunal que, segundo a sua óptica, está em contradição como o referido preceito.

Em suma, também não ocorre a nulidade do acórdão, por omissão de pronúncia”.

Acrescentaremos, no entanto que, de qualquer forma, a falta de pronúncia como a recorrente refere conduziria a erro de julgamento e não vício de omissão de pronúncia, uma vez que o tribunal se pronunciou sobre a questão. Saber se bem ou mal constituiria então erro de julgamento.

II.3. Da inconstitucionalidade

Também aqui e porque a questão é idêntica e merece a mesma resposta, seguiremos o Processo citado, no qual ficou escrito o seguinte:

“Finalmente, alega a Recorrente que se verifica uma inconstitucionalidade decorrente: (i) da omissão do dever de reenvio prevista no parágrafo 3 do artigo 267.º do Tratado de Funcionamento União Europeia; (ii) por não aplicar aos presentes autos a norma ínsita no n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, verifica-se, igualmente, uma infracção ao artigo 8.º da Constituição da República.

Como bem argumenta o recorrido, “«[a] inconstitucionalidade material é o vício que afecta as normas ordinárias que infrinjam o disposto na Constituição e os princípios nela consignados, incluindo a interpretação que a tal conduza, pelo que não faz qualquer sentido jurídico a afirmação de que um acórdão é inconstitucional» — *cf.*: fr Acórdão do STJ, de 16 de Outubro de 2003, proferido no recurso n.º 03B1371”.

Por outro lado, “(...) o reenvio prejudicial só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional apreciar, tendo em conta as particularidades de cada processo, quer a necessidade de uma decisão prejudicial, quer a pertinência das questões a submeter — neste sentido, veja-se a decisão do próprio TJ (actual TU) de 6 de Outubro de 1982, *Cilfit e outros* (proc. C-283/81) e, a título nacional, *vide*, por todos, o recente aresto deste STA de 21 de Novembro de 2012, proferido no recurso n.º 0222/12”.

Neste último acórdão deste Supremo Tribunal, acolhendo a jurisprudência do próprio TJ (1), diz-se que a mesma vai no sentido de que “os órgãos jurisdicionais nacionais referidos são obrigados a cumprir o seu dever de reenvio a menos que concluam que a questão não é pertinente ou que a disposição do direito da União em causa foi objecto de uma interpretação por parte do Tribunal de Justiça ou que a correcta aplicação do direito da União se impõe com tal evidência que não dá lugar a qualquer dúvida razoável, devendo a verificação desta hipótese ser avaliada em função das características do direito da União, das dificuldades particulares de que a sua interpretação se reveste e do risco de surgirem divergências jurisprudenciais no interior da União” (2).

Por conseguinte, à luz da citada jurisprudência, o reenvio só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional, “a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça”. (3)

Neste sentido, também segundo JÓNATAS MACHADO (4) “o reenvio não é um recurso ou uma faculdade processual das partes do processo principal (...). O reenvio integra uma competência exclusiva de natureza jurisdicional. (...) O facto de uma das partes suscitar uma questão de interpretação ou validade de um acto da UE não significa que haja lugar a reenvio prejudicial.

“(...)”.

E, mais adiante, o mesmo Autor pondera que “O reenvio prejudicial para o TJUE é, em princípio, facultativo, dependendo exclusivamente de decisão discricionária do tribunal nacional. No entanto, casos há de reenvio obrigatório”, sendo que pressuposto importante que vale independentemente de se tratar de reenvio facultativo ou obrigatório “prende-se com a relevância da questão. Nos termos do art. 267º

do TFUE, compete ao juiz nacional, a quem o litígio haja sido submetido, apreciar a necessidade de uma decisão prejudicial para a prolação de uma decisão final e decidir sobre a pertinência das questões que submete ao TJUE. A questão deve ser suficientemente relevante para o desfecho do caso concreto para justificar o reenvio (...)”.

Em suma, no caso dos autos, o acórdão recorrido, ao concluir pela desnecessidade do reenvio limitou-se a fazer uso da discricionariedade que lhe é própria na matéria, em conformidade com a jurisprudência do TJ e da doutrina.

Não procede, pois, a invocada nulidade do acórdão por inconstitucionalidade.

III. Nestes termos e pelo exposto, acorda-se em indeferir a arguição de nulidade do acórdão.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 10 de julho de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

⁽¹⁾ Cfr., entre outros, os Acórdãos de: 4 de Novembro de 1997, Parfums Christian Dior, C-337/95; de 4 de Junho de 2002, Lyckeskog, C-99/00; de 15 de Setembro de 2005, Intermodal Transports, C-495/03.

⁽²⁾ Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, ob cit., p. 964 e Acórdão do TJ de 6 de Outubro de 1982, Cilfit e outros, C-283/81.

⁽³⁾ Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, ob cit., p. 965.

⁽⁴⁾ Cfr. Direito da União Europeia, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 577.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Taxa de promoção do Vinho. Direito Comunitário. Auxílio de Estado. Obrigação de comunicação prévia. Controlo dos auxílios não notificados. Auxílios de minimis. Princípio da proporcionalidade. Princípio da confiança e da segurança jurídica.

Sumário:

- I — *Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92º do Tratado (actual art. 107º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art.108º, n.º 3, do TFUE.*
- II — *A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.*
- III — *Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.*
- IV — *Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.*
- V — *A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dívidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.*

VI — *A anulação total da taxa com o conseqüente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, I.P., pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como conseqüência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.*

Processo n.º 44/13-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Isabel Marques da Silva.

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

- Relatório -

1. A....., Lda., recorrente nos presentes autos, notificada do acórdão proferido em 22 de Maio 2013, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo Fiscal de Viseu, que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de autoliquidação de taxa de promoção relativa ao mês de Março de 2009, vem, ao abrigo do disposto no artigo 125.º do CPPT e nos artigos 668.º, n.º 1, alíneas c) e d), 668.º n.º 4 e 716.º do CPC (aplicáveis *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT), e nos termos de fls. 345 a 360 dos autos, imputar ao referido Acórdão nulidades por violação do princípio do contraditório, por oposição entre os fundamentos de facto e a decisão proferida, por apreciação de matéria de facto e violação da competência em razão da hierarquia, bem como (duas) nulidades do acórdão por omissão de pronúncia – ao não se declarar incompetente em razão da hierarquia, excepção que é de conhecimento oficioso e por alegada violação de regras comunitárias (em concreto, a norma constante do n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão) – e bem assim o vício de inconstitucionalidade (ao não proceder ao reenvio prejudicial para o TJUE requerido pela então recorrente e ao não aplicar aos presentes autos a norma ínsita do n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão), por alegada violação do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa e, no primeiro caso, também do princípio do juiz legal/natural.

2. Respondeu o Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., nos termos de fls. 362 a 367 dos autos, no sentido de que *inexistem inequivocamente as nulidades arguidas, devendo manter-se “in totum” o acórdão proferido.*

3. Foram dispensados os vistos, dada a simplicidade da questão.

Cumpra, pois, apreciar e decidir.

4. Apreciando.

O Acórdão proferido nos presentes autos limita-se a reiterar, acolhendo na íntegra e reproduzindo a respectiva fundamentação, o já então decidido por Acórdão deste Supremo Tribunal de 23 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 29/13.

Este Acórdão foi entretanto também arguido de algumas nulidades e inconstitucionalidade pela recorrente (nulidades por violação do princípio do contraditório e por contradição entre os fundamentos e a decisão e inconstitucionalidade pela decisão de não reenvio), sendo que as demais também arguidas nos presentes autos o foram igualmente em relação ao Acórdão deste Supremo Tribunal proferido no rec. n.º 1503/12, sendo que, em ambos os casos, todas foram julgadas inverificadas por Acórdãos deste Supremo Tribunal do passado dia 26 de Junho (proferidos nos recursos n.º 29/13 e 1503/12).

É este julgamento que também aqui se reitera, nos termos e com os fundamentos constantes dos Acórdãos do STA de 26 de Junho de 2013 - recursos n.º 29/13 e 1503/12.

Razão pela qual se indeferirá o requerido.

- **Decisão** -

5. Assim, nos termos e pelos fundamentos constantes dos Acórdãos deste STA de 26 de Junho de 2013 (rec. n.º 29/13 e 1503/12), cuja cópia deve ser junta, acordam os juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o requerido.

Custas pela requerente.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. - Isabel Marques da Silva (relatora) - Pedro Delgado - Dulce Neto.

Nota: Os acórdãos supra identificados encontram-se publicados em apêndice ao *Diário da República*, nos volumes correspondentes às datas em que foram proferidos.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.**Assunto:**

Taxa de promoção do Vinho. Direito Comunitário. Auxílio de Estado. Obrigação de comunicação prévia. Controlo dos auxílios não notificados. Auxílios de minimis. Princípio da proporcionalidade. Princípio da confiança e da segurança jurídica.

Sumário:

- I — Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92.º do Tratado (actual art. 107.º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art.108.º, n.º 3, do TFUE.*
- II — A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.*
- III — Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.*
- IV — Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.*
- V — A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.*
- VI — A anulação total da taxa com o consequente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, I.P., pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.*

Processo n.º 53/13-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Isabel Marques da Silva.

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

- Relatório -

1. A....., Lda., recorrente nos presentes autos, notificada do acórdão proferido em 22 de Maio 2013, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo Fiscal de Viseu, que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de taxa de promoção relativa ao mês de Julho de 2006, vem, ao abrigo do disposto no artigo 125.º do CPPT e nos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) e n.º 4, 716.º, 203.º, n.º 1 e 205.º, n.º 1 do CPC (aplicáveis *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT), e nos termos de fls. 393 a 406 dos autos, imputar ao referido Acórdão nulidade processual decorrente da violação do princípio do contraditório e por apreciação de matéria de facto e violação da competência em razão da hierarquia, bem como (duas) nulidades do acórdão por omissão de pronúncia – ao não se declarar incompetente em razão da hierarquia, excepção que é de conhecimento officioso e por alegada violação de regras comunitárias (em concreto, a norma constante do n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento

(CE) n.º 1998/2006, da Comissão – e bem assim o vício de *inconstitucionalidade* (ao não proceder ao reenvio prejudicial para o TJUE requerido pela então recorrente e ao não aplicar aos presentes autos a norma ínsita do n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão), por alegada violação do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa e, no primeiro caso, também do princípio do *juiz legal/natural*.

2. Respondeu o Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., nos termos de fls. 409 a 414 dos autos, no sentido de que *inexistem inequivocamente as nulidades arguidas, devendo manter-se “in totum” o acórdão proferido*.

3. Foram dispensados os vistos, dada a simplicidade da questão.

Cumpre, pois, apreciar e decidir.

4. **Apreciando.**

O Acórdão proferido nos presentes autos limita-se a reiterar, acolhendo na íntegra e reproduzindo a respectiva fundamentação, o já então decidido por Acórdão deste Supremo Tribunal de 23 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 29/13.

Este Acórdão foi entretanto também arguido de algumas nulidades e inconstitucionalidade pela recorrente (nulidades por violação do princípio do contraditório e por contradição entre os fundamentos e a decisão e inconstitucionalidade pela decisão de não reenvio), sendo que as demais também arguidas nos presentes autos o foram igualmente em relação ao Acórdão deste Supremo Tribunal proferido no rec. n.º 1503/12, sendo que, em ambos os casos, todas foram julgadas inverificadas por Acórdãos deste Supremo Tribunal do passado dia 26 de Junho (proferidos nos recursos n.º 29/13 e 1503/12).

É este julgamento que também aqui se reitera, nos termos e com os fundamentos constantes dos Acórdãos do STA de 26 de Junho de 2013 - recursos n.º 29/13 e 1503/12 -, salvo quanto à alegada nulidade resultante de contradição entre os fundamentos e a decisão, não arguida nos presentes autos.

Razão pela qual se indeferirá o requerido.

- Decisão –

5. Assim, nos termos e pelos fundamentos, na parte aplicável, constantes dos Acórdãos deste STA de 26 de Junho de 2013 (rec. n.º 29/13 e 1503/12), cuja cópia deve ser junta, acordam os juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o requerido.

Custas pela requerente.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. - *Isabel Marques da Silva* (relatora) - *Pedro Delgado* - *Dulce Neto*.

Nota: Os acórdãos supra identificados encontram-se publicados em apêndice ao *Diário da República*, nos volumes correspondentes às datas em que foram proferidos.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Derrama municipal. Base de incidência. Regime especial de tributação de grupos de sociedades. Anulação parcial do acto tributário.

Sumário:

- I — *De acordo com o actual regime da derrama que resulta da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei 2/2007, de 15 de Janeiro, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.*
- II — *Sendo aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, face à redacção do artº 14º da Lei das Finanças Locais anterior à Lei n.º 64- B/2011, de 30 de Dezembro, a derrama devia incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.*
- III — *O art.º 14.º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redacção que lhe foi dada pelo artº 57º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) é uma norma inovadora e não interpretativa.*
- IV — *Os actos de liquidação, por definirem uma quantia são naturalmente divisíveis, sendo-o também juridicamente, por a lei prever a possibilidade de anulação parcial daqueles actos no artº. 100º da Lei Geral Tributária.*

V — O critério para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por aferir se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial.

Processo n.º 121/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S.A.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 - Vem a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa de 18 de Outubro de 2012, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela A....., S.A., melhor identificada nos autos contra o indeferimento da reclamação graciosa apresentada do acto de autoliquidação de IRC na parte referente à derrama durante o exercício de 2008, no montante de € 1.505.118,90.

Termina as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

«I - Visa o presente Recurso reagir contra a dita Sentença que julgou procedente a Impugnação deduzida por A....., SA, Nif., contra o Indeferimento da Reclamação Graciosa n.º 3301201004000196, que teve por objecto a Autoliquidação de IRC do exercício de 2008 sendo o montante impugnado de €1 505 118 90 a título de Derrama;

II - Na situação “sub judice”, a vexata quaestio consiste em saber se nas sociedades abrangidas/tributadas pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), a Derrama incide sobre o lucro tributável do grupo ou sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades que integram o grupo, e se é de anular o acto de autoliquidação de IRC no que concerne à Derrama na totalidade;

III - Na autoliquidação respeitante a este exercício, a Impugnante apurou Derrama no valor global de € 7 913 804,35, alegadamente de acordo com as instruções constantes no Ofício-Circulado n.º 20132, de 14/04/2008, da Direcção de Serviços de IRC, sendo que, no seu entender, a Derrama devida é apenas de €6.408.685,45;

IV - Ora, a Derrama surge como corolário do ditame constitucional que determina a necessidade das autarquias locais, enquanto instrumento principal para a descentralização administrativa, serem dotadas dos meios necessários a sua tendencial e desejada autonomia, não só administrativa, mas também financeira, consubstanciando um instrumento colocado à disposição dos municípios para a realização das suas tarefas no âmbito da sua autonomia local;

V - Com a entrada em vigor da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (LFL), operou-se uma modificação de fundo no modo de cálculo da derrama, ao passar a ter como base o lucro tributável, e não já a colecta;

VI - Esta alteração legislativa consubstanciou uma verdadeira mudança de paradigma no cálculo da derrama, tendo esta perdido o seu carácter de acessoriedade, que até aqui vinha mantendo face ao IRC, passando a tratar-se de um imposto autónomo;

VII - A Derrama tem a natureza de imposto geral, ordinário, directo, real, periódico e não estadual, e, considerando-se impostos acessórios aqueles que existem ou dependem de outros, denominados principal, há que reconhecer que face a nova Lei das Finanças Locais, a Derrama deixou de assumir natureza acessória, porquanto deixou claramente de atender quer a matéria colectável, quer a própria colecta de IRC, enquanto pressupostos da sua aplicabilidade,

VIII - Relativamente aos grupos de sociedades e ao seu regime especial de tributação (RETGS), dado que a Derrama passou a ter como base o lucro tributável, ou seja, uma incidência mais a montante que anteriormente deverão ser acolhidas as regras do CIRC até ao momento de determinação do lucro tributável, porque seguidamente aplicar-se-ão as regras próprias da Derrama (aplicação da taxa);

IX - No RETGS não se determina a colecta de cada uma das sociedades do perímetro, (pelo que a questão não se colocava antes à luz da lei anterior), todavia, tendo passado a base de cálculo da Derrama a ser o lucro tributável (e não já a colecta), e existindo e sendo necessária a determinação do lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo, da aplicação do n.º 1 do art. 14.º da LFL, que dispõe que a Derrama é lançada “sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto das pessoas coletivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica, resultará a aplicação da taxa correspondente da Derrama a cada um dos lucros tributáveis de cada uma das sociedades dominadas;

X - Uma vez que é determinado um lucro tributável, sujeito e não isento para efeitos de IRC, a liquidação da Derrama, passa a reger-se pelas regras próprias, nos termos do disposto no n.º 1 do Art.14.º da LFL, não existindo qualquer impossibilidade de liquidar a Derrama individual de cada so-

cidade, dado que o “objecto” da sua incidência foi alterado da colecta do IRC para o lucro tributável sujeito a imposto, sendo que esse lucro tributável existe, o que não acontecia com a colecta;

XI- No caso concreto das sociedades abrangidas pelo RETGS, é inegável que cada uma das sociedades que integram o perímetro é sujeito passivo de IRC, sendo igualmente incontestável que todas elas geram rendimentos sujeitos a IRC, constituindo pois, situações patentes de sujeição pessoal e real de cada uma daquelas sociedades, e respectivos rendimentos;

XII - Sendo que em momento algum e consagrada qualquer situação de não sujeição de isenção, ou de exclusão de tributação para estas sociedades ou os seus rendimentos

XIII - A LFL, ao determinar a incidência da Derrama sobre o lucro tributável dos sujeitos passivos para efeitos de IRC, não convocando as regras do RETGS, acolhe as regras do CIRC, mas apenas até ao momento da determinação do lucro tributável de cada sujeito passivo, antes do cálculo do lucro tributável do grupo;

XIV - Será esta a forma mais directa de fazer corresponder a receita da Derrama ao Município onde o correspondente rendimento é efectivamente gerado;

XV - No âmbito do RETGS, os lucros tributáveis de certas sociedades podem ser absorvidos pelos prejuízos de outras, sendo que determinado Município onde se instalou determinada sociedade que teve lucro tributável pode deixar de auferi-lo se o grupo, no seu conjunto, apresentar prejuízo;

XVI - Os superiores valores colectivos gerais que motivaram a introdução do RETGS não coincidem com os valores subjacentes ao lançamento da Derrama;

XVII - Sendo que os impostos estaduais têm por fundamento a existência de necessidades colectivas gerais e destinam-se à criação e aplicação de meios de satisfação de tais necessidades (devendo caber a todos os cidadãos o dever contributivo), enquanto que os impostos municipais baseiam-se em necessidades exclusivamente locais, cabendo o dever contributivo aos cidadãos a que tais necessidades respeitem;

XVIII- A consideração da Derrama como um imposto autónomo, não obstante a partilha de alguns elementos com o IRC ao nível da incidência e determinação do lucro tributável, acarretará a não consideração daquele especial regime de tributação de IRC para efeitos de Derrama;

XIX - É esta a interpretação que melhor se coaduna com o espírito da lei, e a melhor forma de conferir exequibilidade ao instrumento de financiamento dos Municípios que se consubstancia na Derrama;

XX - Mais recentemente, o art. 57º da Lei—B/2011, de 30 de Dezembro, procedeu à alteração do art. 14º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, passando o n.º 8 desta norma a dispor que quando seja aplicável o RETGS, a Derrama incidirá sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo;

XXI - Considerando que a qualificação duma norma como interpretativa não se encontra dependente da atribuição de tal carácter pelo legislador, não sendo indispensável que o legislador o tivesse feito expressamente, é nossa opinião que a norma supra não assume carácter inovador;

XXII- A posição agora (melhor) definida pelo legislador visou apenas esclarecer a controvérsia jurídica existente quanto a matéria, dissipando eventuais incertezas, não se verificando uma verdadeira alteração da posição do legislador sobre o assunto, mas tão só uma clarificação do pensamento legislativo anterior;

XXIII- Perante a eventual existência de dúvidas relativamente ao espírito da Lei, ter-se-á o legislador encarregado de as dissipar por completo, esclarecendo que quando for aplicável o RETGS, a Derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo;

XXIV - Ainda que tal não se entenda, o que não se concede, nunca poderá ser anulado o acto de autoliquidação de IRC no que concerne a Derrama na totalidade mas apenas na parte peticionada pela Impugnante-€1 505 118,90;

XXV - Efectivamente, na autoliquidação respeitante a este exercício, a Impugnante apurou Derrama no valor global de € 7.913.804,35, alegadamente de acordo com as instruções constantes no Ofício-Circulado n.º 20132, de 14/04/2008, da Direcção de Serviços de IRC, sendo que, no seu entender, a Derrama devida é apenas de €6 408 685 45, pelo que este valor é de manter;

XXVI- Assim, apenas poderia ser anulado o valor de €1 505 118 90 peticionado pelo Impugnante, sendo que o acto de liquidação de IRC na parte relativa a Derrama no valor de € 6.408.685,45 não pode ser anulado nem restituído, ainda que a Impugnação venha a ser considerada procedente in fino;

XXVII - Face ao exposto, a douta Sentença ora recorrida revela, pois, inadequação e desconformidade com as disposições supra mencionadas;

XXVIII - Pelo que esta Sentença não se deverá manter na Ordem Jurídica, mas antes ser substituída por outra que considere que o acto impugnado não sofre de qualquer violação de Lei ou se assim não entender, que apenas determine a anulação do acto de autoliquidação de IRC no que concerne à Derrama apenas na parte peticionada pela Impugnante - € 1.505.118,90.»

2 - A recorrida, A....., S.A. apresentou as suas contra alegações, concluindo nos seguintes termos:

«I. O presente recurso foi interposto pela FAZENDA PÚBLICA da Sentença proferida no âmbito do processo de Impugnação n.º 1208/11.9 BELRS do Tribunal Tributário de Lisboa em que a Recorrida

impugnou a (i)legalidade do acto de autoliquidação, na parte que se refere à derrama, com referência ao exercício de 2008 no valor total de € 1.505.118,90 e, bem assim, a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa deduzida contra aqueles actos de liquidação, por despacho da SENHORA DIRECTORA DE FINANÇAS ADJUNTA de 25 de Maio de 2011);

II. A douta Sentença recorrida considerou procedente a impugnação deduzida pela ora RECORRIDA, por não concordar com o entendimento da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA de acordo com o qual os lucros tributáveis são calculados individualmente, devendo considerar-se que tais lucros individuais não têm efeitos na liquidação de imposto, mas apenas efeitos declarativos e de controlo do lucro tributável apurado e comunicado pela sociedade dominante do grupo;

III. Neste sentido, entendeu a douta Sentença recorrida, e bem, que sendo aplicável o RETGS, a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades. (cfr. página 11 da Sentença recorrida);

IV. Ora, não pode a RECORRIDA concordar, com as pretensões da RECORRENTE, desde logo, porque, não obstante as alterações preconizadas pela LFL, a derrama continua a ter a natureza de imposto acessório, devendo, por isso, atender-se, conforme tem vindo a ser reconhecido pela jurisprudência, ao princípio *accessorium sequitur principale*;

V. Com efeito, no seguimento da alteração da LFL, a derrama passou a ser considerado como um adicionamento (uma vez que passou a ser calculada sobre a matéria colectável), mantendo-se, em qualquer caso (antes e depois da entrada em vigor da Lei das Finanças Locais), um imposto acessório relativamente ao IRC, na medida em que a existência da derrama depende da existência da relação tributária de IRC;

VI. Assim, no que ao cálculo da derrama no caso de tributação de acordo com o REGTS diz respeito, resulta da análise comparativa redacção do artigo 14.º da “nova” LFL face à anterior redacção do artigo 18.º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, que a única alteração introduzida se reporta ao facto de a derrama passar a incidir sobre o lucro tributável, ao invés de incidir sobre a colecta, pelo que a alteração se prendeu unicamente com o facto de, passando este tributo a incidir sobre o lucro tributável apurado pelos sujeitos passivos, deixam de ser relevantes os prejuízos fiscais relativos a exercícios anteriores;

VII. Neste contexto, o entendimento veiculado pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA no Ofício-Circulado n.º 20 132, de 14 de Abril de 2008, nos termos do qual o cálculo da derrama não deve ter em consideração os prejuízos fiscais apurados, nesse exercício, é ilegal porquanto resulta da conjugação do disposto no REGTS e na LFL que os prejuízos fiscais apurados nesse exercício, pelas entidades que compõem o perímetro do Grupo abrangido pelo REGTS, mais não são do que resultados fiscais negativos que concorrem para o apuramento do lucro tributável sujeito a imposto — o lucro tributável do Grupo;

VIII. Com efeito, resulta do disposto no artigo 70.º do Código do IRC que, não obstante o facto de cada uma das sociedades integrantes do Grupo se encontrar obrigada à submissão de uma declaração individual, a liquidação de imposto é efectuada junto da sociedade dominante, sendo o lucro tributável do Grupo, para efeitos de liquidação de IRC, aquele que resulta da soma dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados individualmente;

IX. Em face do exposto, impõe-se, conforme reconhecido na Sentença recorrida, a restituição da diferença entre o valor de derrama apurado tendo por base o lucro consolidado do grupo e o valor da derrama pago com a autoliquidação;

X. Por outro lado, entende a RECORRIDA; em conformidade com o entendimento do tribunal arbitral na análise da norma ora em apreço, não poder ser acolhido o entendimento da RECORRENTE, segundo o qual a alteração legislativa do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007 não assume carácter inovador, porquanto nada aponta no sentido de a referida norma configurar uma norma interpretativa;

XI. O peticionado pela RECORRIDA, no que diz respeito à anulação do acto tributário de autoliquidação de IRC, na parte respeitante à derrama, consubstanciou-se, no pedido de restituição do valor da derrama pago em excesso, no montante de € 1.505.118,90, tendo sido, também, esse, o sentido da decisão da douta Sentença recorrida;

XII. Acresce que, tendo a RECORRIDA baseado o preenchimento da sua Declaração de Rendimentos — IRC — Modelo 22 —, relativa ao exercício 2008, nas instruções constantes do Ofício-Circulado n.º 20 132, de 14 de Abril de 2008, divulgado pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, está preenchido o requisito da verificação de erro imputável aos serviços”, sendo por isso, devidos juros indemnizatórios, conforme reconhecido na douta Sentença recorrida;

XIII. Também o Despacho de indeferimento da reclamação graciosa deverá manter-se anulado, em conformidade com o teor da douta Sentença recorrida, porquanto enferma de vício de forma, por falta de fundamentação;

XIV. Com efeito, da leitura do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, a ora RECORRIDA, não logrou obter qualquer esclarecimento, designadamente, quanto às motivações que levaram a ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA a não acolher o entendimento expresso e vertido no Acórdão

proferido pelo SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, no âmbito do Processo n.º 0909/10, cuja junção ao processo de reclamação graciosa, foi oportunamente requerida pela ora RECORRIDA;

XV. Na verdade, neste âmbito, a ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA limitou-se a informar que se encontra vinculada às orientações genéricas constante dos ofícios circulados que estiveram em vigor no momento do facto tributário;

XVI. Em face do exposto, a pretensa “fundamentação” do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, viola pois, frontalmente, quer a Constituição da República Portuguesa — cfr. artigo 268.º, n.º 3 -, quer o artigo 77.º da Lei Geral Tributária, o que se invoca para todos os efeitos legais, devendo ser anulado, em conformidade com o artigo 135.º do Código de Procedimento Administrativo.»

3-O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu o duto parecer no sentido do não provimento do recurso, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo que cita.

4-Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5- Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

A. A impugnante enquadra-se no regime especial de tributação dos grupos de sociedades, sendo a sociedade dominante (Doc. 1 da petição e processo administrativo tributário/reclamação graciosa apensos).

B. Nessa qualidade, no dia 29/05/2009, submeteu a declaração 3301-C4614-02, grupo, relativa ao exercício de 2008, procedendo à autoliquidação do imposto apurado por referência ao dito exercício, originando reembolso no montante de €11.041.023,06 (Docs 2 e 3 da PI e PAT/RG apensos).

C. Nesta declaração, a impugnante apurou a título de derrama o valor de € 7.913.804,35, valor obtido através somatório dos montantes das derramas apuradas individualmente ao nível das sociedades dependentes que compõem o Grupo, em conformidade com a orientação emitida através do ofício-circulado n.º 20132, de 14/04/2008, da Direcção de serviços de IRC (Docs. 2 e 3 da PI e PAT/RG apensos).

D. No dia 15/05/2011, a impugnante apresentou reclamação graciosa da autoliquidação (Doc. 4 da PI e RG apenso).

E. No dia 25/05/2011, por decisão da Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças de Lisboa, foi indeferida a reclamação graciosa (Doc. 1 da PI e RG apensa).

6. Do mérito do recurso

Face às conclusões da Fazenda Pública a questão objecto de recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou ilegal o acto de autoliquidação da derrama relativa ao exercício de 2008, cujo sujeito passivo era a recorrente A....., S.A, sociedade dominante de um grupo de sociedades tributado pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, em virtude de em tal autoliquidação ter sido tomado em conta o lucro tributável individual de cada uma das sociedades que integravam o aludido grupo, sujeito ao RETGS e não o lucro tributável consolidado.

Contra o assim decidido se insurge a entidade recorrente alegando que a derrama prevista na Lei das Finanças Locais de 2007 é claramente um imposto autónomo em relação ao IRC, decorrendo de tal autonomia que, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos das sociedades, a derrama deverá mesma ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades do grupo na sua declaração.

Em seu entender, anteriormente à existência do lucro tributável do grupo existe o lucro tributável de cada sociedade, sendo este resultado, de cada sociedade, que o n.º 1 do artº 14º da lei 2/2007 de 15 de Janeiro, invoca para servir de base ao apuramento da derrama.

Subsidiariamente, e para a hipótese de não vingar tal tese, a entidade recorrente alega também que, em qualquer caso, nunca poderia ter sido anulado o acto de autoliquidação de IRC no que concerne a Derrama na totalidade mas apenas na parte peticionada pela Impugnante, ou seja, €1 505 118,90.

6.1 A questão principal objecto do presente recurso tem sido tratada de forma reiterada e unânime pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, a qual vem concluindo que, sendo aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, face à redacção do artº 14º da Lei das Finanças Locais anterior à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.

São dessa jurisprudência exemplo, entre outros, os acórdãos de 2/2/2011, recurso 0909/10, de 22/6/2011, recurso 0309/11, de 2/5/2012, recurso 0234/12, de 5/7/2012, recurso 265/12, de 9/1/2013, recurso 1302/12, de 27/02/2013, recurso 1241/12, de 22.05.2013, recurso 530/13 e de 5/06/2013, recurso 1315/12, todos in www.dgsi.pt.

E porque, tal como vem configurada, a questão suscitada é, até nos pressupostos de facto, em tudo idêntica à questão foi apreciada e decidida neste Supremo Tribunal Administrativo pelo acórdão de 02/05/2012, no processo n.º 234/12, subscrito pelo presente relator, passaremos a acompanhar a argumentação jurídica aí aduzida, por economia de meios, e tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º n.º 3 do CC).

Escreveu-se naquele aresto:

«A cobrança da derrama está prevista no art. 14º (¹), n.º 1 da Lei 2/2007, de 15 de Janeiro.

Dispõe o referido normativo que os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.

A questão controversa nos presentes autos refere-se à base de incidência da derrama municipal quando seja aplicável o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS),

E isto porque no âmbito do REGTS dispõe o artº 64º, nº1 do CIRC, redacção em vigor à data dos factos (artº 70º, n.º 1 da actual redacção) que o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.

Ora existência da derrama está condicionada à existência do imposto principal (IRC). Trata-se assim de um impostos acessório que acresce ao imposto principal, de cuja existência prévia depende (cf. neste sentido Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3ª edição, pag. 55, e ainda os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 17.10.2001, recurso 025203 e de 23.09.1992, recurso 014380, in www.dgsi.pt).

É da sua natureza de imposto acessório que decorre a forma de cálculo da derrama.

Assim os impostos acessórios ou são calculados sobre a colecta do imposto principal (os chamados adicionais) ou então calculam-se sobre a matéria colectável (designados por adicionais cf. ob. cit., pag. 55).

No caso do novo regime do artº 14º da Lei das Finanças Locais a derrama passou a incidir, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas deixando de incidir sobre a colecta, ou seja deixou de ser um adicional ao IRC para passar a ser um adicionalamento (²).

Mas não perdeu, por isso, a característica de imposto acessório, na medida em que carece de autonomia e depende do imposto principal - cf. Américo Fernando Brás Carlos, *Impostos, Teoria Geral*, 3ª edição, pags. 64 e 65.

Assim mantendo a derrama contornos de imposto acessório do IRC, e não resultando da Lei das Finanças Locais (na redacção então em vigor) regras específicas de apuramento da respectiva base de incidência nos casos de aplicação do RGTDS, haverá que seguir para o respectivo cálculo as regras do imposto principal (IRC).

Também neste sentido se vem pronunciando, de forma unânime, este Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente nos acórdãos 909/10 de 02.02.2011 e 309/11 de 22.06.2011, cuja jurisprudência, aliás, sufragamos (.....).

Como se disse neste último aresto, «não obstante a autonomização acima assinalada em relação à incidência, à colecta e à taxa do IRC, a derrama continua, todavia, a depender do regime do IRC em todos os outros campos que definem a sua relação jurídica tributária.

Com efeito, além de remeter expressamente para o IRC na definição da sua base de incidência e dos seus sujeitos passivos, o regime da derrama é omissivo quanto a regras próprias de determinação da matéria colectável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, para elencar apenas aquelas em que tradicionalmente se analisa a relação jurídica tributária.

Ora, como sustenta Manuel Anselmo Torres, a propósito da relevância dos prejuízos fiscais na matéria colectável da derrama, in *Fiscalidade* n.º 38, a fls. 159, a única via para integrar essas lacunas consiste em aplicar à derrama o regime previsto para o IRC.

Na verdade, como refere o autor citado, só o CIRC nos permite concluir, por exemplo, que a derrama deve ser objecto de autoliquidação e paga até ao fim do 5.º mês seguinte ao fim do período de tributação.

E o mesmo deverá, quanto a nós, suceder no caso de grupos de sociedades. Prevendo o CIRC, nos seus artigos 69.º a 71.º, um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, situação em que se encontra a impugnante, ora recorrida, e tendo esta optado, como a lei lhe faculta, pela aplicação desse regime para determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo, a determinação do lucro tributável, para efeitos de IRC, é apurada através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo.

E, assim determinado o lucro tributável para efeito de IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da derrama.

Tal entendimento, sufragado na decisão recorrida, é o que melhor se harmoniza com os preceitos legais aplicáveis e em nada desvirtua os fins que a LFL pretende alcançar ou ofende qualquer norma

ou princípio constitucional, designadamente os mencionados pela recorrente na conclusão 9 das suas alegações.»

Acresce dizer, como ficou sublinhado por este Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 5/7/2012, recurso 265/12, que o “(...) o regime de RETGS assenta numa lógica de tributação agregada segundo a qual o grupo societário é tributado, para efeitos de IRC, pelo seu resultado agregado, como se de uma só entidade se tratasse. Não havendo regras específicas de apuramento da base de incidência da derrama, ao remeter-se para a base de incidência do IRC, tem que se aceitar necessariamente a base de incidência prevista para quem é tributado segundo o RETSG, sob pena de se criar uma excepção não prevista na lei à lógica da tributação agregada em que assenta esse regime.

O argumento segundo o qual as sociedades que compõem o grupo apresentam declarações individuais, as quais deveriam servir de base de incidência da derrama, não tem qualquer apoio na letra do n.º 1 do artigo 14.º, porque os lucros individuais constantes dessas declarações não têm efeitos de liquidação do imposto, apenas servem para efeitos de controle do lucro tributável consolidado que foi apurado e comunicada pela sociedade dominante do grupo fiscal.

É que a opção pelo RETGS traduz-se precisamente na determinação do lucro tributável do grupo com base na soma algébrica dos lucros e prejuízos fiscais apurados na declaração periódica de cada uma das sociedades que o integram, opção esta que se funda no princípio da capacidade contributiva, ao fazer prevalecer a capacidade do grupo sobre a capacidade contributiva individual das empresas que o integram. Ora, se a base de incidência da derrama tivesse por referência o lucro de cada uma das sociedades que o integram, seria atingido o princípio da capacidade contributiva do grupo, um dos fundamentos do RETGS”.

Em face do exposto forçoso será concluir que nos casos em que esteja em causa a aplicação do RTGS a base de incidência da derrama para os efeitos do artigo 14.º n.º 1 da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (redacção então em vigor), será o lucro resultante da soma de lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais (resultado agregado), uma vez que apenas este se encontra sujeito a IRC (art.º 64.º, n.º 1 do CIRC).

A sentença recorrida, que assim decidiu, merece, pois, ser nesta parte confirmada.

6.2 Da não aplicação ao caso subjudice da nova redacção do n.º 8 do art.º 14.º, da Lei das Finanças Locais.

É certo que o art.º 57.º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) alterou a redacção do n.º 8 do art.º 14., da Lei das Finanças Locais, passando esta norma a prever que “quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115.º do Código do IRC”.

Trata-se, porém de norma claramente inovadora que não se aplica ao caso subjudice em que está em causa o exercício de 2007.

Só se a lei fosse interpretativa é que aplicaria a factos passados. E se o fosse, por certo o legislador não deixaria de o fazer constar do respectivo texto, dizendo que se tratava de uma norma interpretativa.

Mas não o fez, nem se surpreende no texto da Lei do Orçamento de 2012 ou no referido n.º 8.º do art.º 14 da Lei das Finanças Locais qualquer referência ao carácter interpretativo da norma ou a qualquer controvérsia gerada pela solução de direito anterior.

Trata-se certamente de opção legislativa diversa, quiçá motivada pela necessidade de arrecadar receitas imposta pela conjuntura económica, dado que a interpretação possível da norma na sua redacção anterior, acolhida pela jurisprudência unânime deste Supremo Tribunal Administrativo, tinha como consequência uma poupança fiscal significativa para os grupos de sociedades em que co-existissem sociedades com lucro tributável e sociedades com prejuízo fiscal.

Ora, como refere Baptista Machado (Introdução ao Direito e ao Discurso legitimador, pág. 247)”... para que a lei nova possa ser interpretativa, de sua natureza, é preciso que haja matéria para interpretação. Se a regra de direito era certa na legislação anterior, *ou se a prática jurisprudencial que lhe havia de há muito sido atribuído um determinado sentido, que se mantinha constante e pacífico, a lei nova que venha resolver o respectivo problema jurídico, em termos diferentes, deve ser considerada uma lei inovadora”.*

Neste contexto, sendo a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo pacífica, em sentido aliás inverso ao consagrado na lei nova, haveremos de concluir que não estamos perante um lei interpretativa mas sim perante uma lei inovadora, portanto, com aplicação apenas para o futuro — art. 12.º do Código Civil.

Improcedem pois, também nesta parte, as alegações da recorrente.

6.3 Subsidiariamente, alega também a Fazenda Pública que, em qualquer caso, nunca poderia ter sido anulado o acto de autoliquidação de IRC no que concerne a Derrama na totalidade mas apenas na parte peticionada pela Impugnante - €1 505 118,90.

E isto porque, na autoliquidação respeitante a este exercício, a impugnante apurou Derrama no valor global de € 7.913.804,35, alegadamente de acordo com as instruções constantes no Ofício-Circulado n.º 20132, de 14/04/2008, da Direcção de Serviços de IRC, sendo que, no seu entender, a Derrama devida é apenas de € 6 408 685 45, pelo que este valor é de manter;

Assim sustenta que apenas poderia ser anulado o valor de € 1 505 118,90 peticionado pelo Impugnante, sendo que o acto de liquidação de IRC na parte relativa a Derrama no valor de € 6.408.685,45 não pode ser anulado nem restituído, ainda que a Impugnação venha a ser considerada procedente *in fine*.

A questão, nestes termos suscitada, prende-se com a aferição da possibilidade de anulação parcial do acto de liquidação.

De harmonia com o disposto no art. 100.º da LGT, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, a administração tributária está obrigada à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio.

Constitui esta norma, como sublinham Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada, 4ª edição, pag. 869, uma «explicitação do princípio geral de direito de que devem ser apagados todos os efeitos jurídico-práticos consequentes do acto ilícito, reconstituindo-se a situação que existiria se ele não houvera ocorrido, princípio esse que informa igualmente o comando do art. 562º do C.Civil.

Decorre, pois, de tal normativo a possibilidade de anulação parcial dos actos tributários.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo tem entendido, em geral, que os actos de liquidação, por definirem uma quantia são naturalmente divisíveis, sendo-o também juridicamente, por a lei prever a possibilidade de anulação parcial daqueles actos, no referido art. 100.º, ao prever a procedência parcial de meios processuais impugnatórios (vide, por exemplo, e por mais recentes, os Acórdãos do pleno de 30.04.2013, recurso 298/12 e da Secção de Contencioso Tributário 583/10 de 12.11.2011 e 1374/12, de 30.11.2012, todos in www.dgsi.pt).

Porém, tal anulação parcial só poderá ser juridicamente admissível quando o fundamento da anulação valha apenas em relação a uma parte do acto, isto é, quando haja uma ilegalidade apenas parcial⁽³⁾.

E o critério para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por aferir se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial (cf. o citado Acórdão 1374/12)

Ora no caso em apreço, é a própria impugnante, e ora recorrida, que peticona a anulação parcial da liquidação

Como se constata da petição inicial - a fls. 3 - o objecto da impugnação era «o acto de autoliquidação de IRC n.º 2009 2510394461, na parte a que se refere à derrama respeitante ao exercício de 2008.

Nos postos 77 e 78 da petição inicial a impugnante considerava que o entendimento vertido no Ofício Circulado n.º 20 132 de 14 de Abril de 2008 era ilegal, pelo que a derrama do exercício de 2008 deveria ser apurada tendo por base o lucro tributável apurado de acordo com o RETGS, impondo-se, consequentemente, a restituição da diferença entre este valor e o valor da derrama pago com a autoliquidação, diferença essa que computava € 1.505.118,90.

Pedindo, a final, a anulação do acto de autoliquidação da derrama relativa ao exercido de 2008, com as necessárias consequências legais, designadamente a restituição do valor da derrama pago em excesso acrescido de juros indemnizatórios calculados nos termos da lei e atribuindo à impugnação o valor de € 1.505.118,90.

Sucede que a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa decidiu anular a decisão de indeferimento proferida no procedimento de reclamação graciosa, bem como o acto de autoliquidação de IRC do exercício de 2008 na parte referente à derrama, condenando a entidade demandada a restituir à impugnante o montante autoliquidado a título de derrama e a pagar juros indemnizatórios sobre este montante, contados desde a data do seu pagamento até à data da emissão da respectiva nota de crédito a favor da impugnante.

Nada sendo dito em contrário na decisão recorrida terá de interpretar-se esta condenação na restituição do o montante autoliquidado a título de derrama, como sendo referida à *totalidade* desse montante.

O que é, de certo modo contraditório com a parte final da sentença em que se fixa como valor da acção o montante de € 1.505.118,90 (um milhão, quinhentos e cinco mil, cento e dezoito euros e noventa cêntimos) — cf. fls. 268.

Afigura-se-nos que, nesta parte, assistirá razão à Fazenda Pública quando sustenta que apenas deveria ter sido anulado o valor de € 1 505 118,90, que era, afinal, o peticionado pela impugnante.

Efectivamente, perspectivada a questão à luz dos critérios atrás enunciados, relativos à anulação parcial do acto de liquidação, não haverá obstáculo a que o acto de liquidação seja anulado relativamente à parte que corresponda à matéria colectável determinada em excesso, a qual que corresponde

à diferença entre a derrama calculada pela Administração Fiscal na liquidação sindicada e a derrama incidente sobre o lucro que releva para efeitos do Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades, isto é, sobre o lucro que resulta da soma dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados individualmente.

Procederá, pois, nesta parte a alegação de recurso.

7. Decisão:

Nestes termos acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em:

a) conceder parcial provimento ao recurso, na parte em que requer a anulação parcial da liquidação, confirmando no mais o julgado recorrido;

b) condenar a entidade demandada a restituir à impugnante o valor da derrama pago em excesso e peticionado, acrescido de juros indemnizatórios sobre este montante, contados desde a data do seu pagamento até à data da emissão da respectiva nota de crédito a favor da impugnante.

Custas pela recorrente e recorrida na proporção do decaimento.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. – *Pedro Delgado* (relator) – *Valente Torrão* – *Ascensão Lopes*.

(¹) Este normativo foi recentemente alterado pela Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro), cujo art.º 57º deu nova redacção do seu n.º 8. Porém, como abaixo se verá, entende-se que esta alteração não é aplicável ao caso subjudice, por se tratar de norma inovadora.

(²) Ver neste sentido Rui Duarte Morais, *Passado, Presente e Futuro da Derrama*, revista *Fiscalidade*, n.º 38, pags. 109 e segs., e Sérgio Vasques, *o Sistema de tributação Local e a Derrama*, *Fiscalidade*, pag. 121.

(³) Vide, neste sentido, *Código de Procedimento e Processo Tributário* anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. II, pag b 342.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Recurso jurisdicional de revista - artigo 150º do CPTA. Pressupostos de admissibilidade.

Sumário:

I — O recurso de revista consagrado no artigo 150º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional, sendo apenas admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou, ou seja, apenas para viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de 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.

II — Não reveste a relevância referida no número anterior a questão de saber se, no caso de verbas que devem ser restituídas por indevido recebimento – Fundo Social Europeu – o devedor tem de ser previamente notificado do valor da dívida que vai constar do título executivo, sendo certo que já anteriormente foi notificado do valor da reposição.

Processo n.º 186/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – A....., com os demais sinais dos autos, vem ao abrigo do disposto no art.º 150º do CPTA recorrer do Acórdão TCA Sul de 23 de Outubro de 2012, que negou provimento ao recurso por si interposto da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa que julgara improcedente a oposição deduzida contra a execução fiscal n.º 3255200701049780, instaurada por dívidas relativas a participações

do Fundo Social Europeu e do Estado Português no montante de € 1.237.450,18 apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

a) Tem-se hoje por pacífico que mesmo em contencioso tributário este tipo de recurso é admissível dada a aplicação subsidiária do CPTA e não existindo qualquer razão válida para o impedir.

b) Na decisão recorrida entendeu-se, em resenha necessariamente útil, que:

I) À Recorrente havia sido endereçada o Ofício n.º 01446 e a guia de reposição n.º 3412006, que não havia sido recepcionado, e do qual constava manuscrito a palavra “*Devolvido*”;

II) Nos termos do artigo 1º, n.º 1 do Decreto - Lei n.º 158/90, de 17 de Maio o Credor Público pode-se socorrer do processo de execução fiscal quando as entidades obrigadas à restituição não cumpriam tal no prazo estipulado;

III) Ao Credor Público, de acordo com as regras da boa fé contratual, não se torna exigível que proceda ao apuramento do montante em dívida em relação a cada dossier antes da citação do devedor para a execução fiscal já que tal apuramento depende da posição assumida pelas partes no quadro contratual;

IV) A comunicação de incumprimento serve de suporte à constituição da obrigação de restituição e a exigibilidade depende da instauração do processo de execução com a emissão da certidão de dívida e a citação;

V) Exigir ao Credor Público que em cúmulo com a comunicação de incumprimento fizesse desde logo ao cálculo dos montantes em dívida seria obliterar a natureza do vínculo antes da determinação administrativa que, em resultado do acerto de contas, são considerados em dívida;

VI) Pelo que a citação para a execução opera uma verdadeira interpelação para cumprir nos termos do artigo 662º, n.º 2, b) do CPC.

c) Ou seja, se bem se interpreta o Douo acórdão recorrido, foi entendido que o Credor Público se pode socorrer do processo de execução fiscal para obter o pagamento de dívidas como as que estão em causa nos autos mas depois a Recorrente não pode usar de todos os meios de defesa que o processo de execução, tal como regulado no CPPT, lhe faculta, designadamente a Recorrente não pode fazer uso do fundamento previsto nas alíneas e) e 1) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT uma vez que nestas tem cabimento a oposição com base no facto de não ter ocorrido a notificação da liquidação o que, devidamente adaptado ao presente caso, significa a notificação do exacto quantum a pagar pela Recorrente ao Credor Público.

d) Pois que este é um fundamento pacificamente entendido como logrando enquadramento naquela alínea e), numa situação, e na alínea i) noutras.

e) Entende a Recorrente que esta interpretação feita pelo Douo Acórdão do artigo 1º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 158/90, de 17 de Maio conjugado com o artigo 204º, n.º 1 alíneas e) e i) do CPPT é de molde a permitir a admissibilidade do recurso de revista pois que na decorrência do artigo 150º do CPTA, para que a revista seja admitido será necessário que:

1. A questão, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental;

Ou

2. A admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

f) Assim a questão revela-se, desde logo, de enorme importância jurídica isto uma vez que a cobrança de dívidas como as em causa nos autos implicam a apreciação de vários regimes contidos em diplomas distintos, a saber:

- No Decreto-Lei n.º 158/90, de 17 de Maio;
- No Código Civil quanto ao prazo de prescrição;
- No CPPT quanto ao uso do processo de execução fiscal;
- No CPC - artigo 662º, n.º 2, b).

g) O que encerra em si mesmo uma complexidade técnico - jurídica decorrente da necessária articulação de todos estes diplomas e da sua evidente, também, necessidade de consideração dos direitos de defesa dos cidadãos/sociedades comerciais e entidades visadas como é o caso da aqui Recorrente.

h) A tudo isto acresce a questão nos termos em que foi colocada e decidida no acórdão recorrido também se apresenta como nova pois que sendo certo que muitas situações já se colocaram aos Tribunais relativamente a denominadas dívidas ao Fundo Social Europeu desconhece em absoluto a Recorrente qualquer aresto que já tenha decidido pronunciado sobre a questão aqui em causa e o elemento novidade, não sendo de por se absolutamente decisivo, é também de levar em conta para efeitos da admissibilidade da revista.

i) Acresce ainda que a relevância da situação em causa não se esgota no caso concreto pois a mesma é susceptível de ter de vir a ser apreciada numa grande multiplicidade de situações pois é facto público e notório que a questão das dívidas ao Fundo Social Europeu não deixam de estar na ordem do dia e este é também um elemento a levar em conta para a admissibilidade da revista de acordo com este requisito em análise.

j) Por outro lado a admissão do recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito isto atenta quer a novidade com que a mesma veio a ser abordada e decidida na decisão

recorrida quer, também, os termos em que o foi, designadamente por aplicação de uma norma do CPC quando o CPPT dispõe de regras próprias que vinham sendo interpretadas pelos Tribunais Superiores em termos diferentes no respeitante à questão da exigibilidade da dívida, isto nos casos de ausência de notificação da liquidação e o que é também susceptível de vir a ter de ser apreciado em muitas outras situações futuras.

k) Quanto ao referido em a) supra efectivamente consta provado que o Ofício n.º 01446 e a guia de reposição n.º 34/2006, que não haviam sido recepcionados, e do qual constava manuscrito a palavra “*Devolvido*” e tal não permite que se possa considerar como efectuada qualquer notificação pois que a devolução da missiva afasta desde logo a operacionalidade de qualquer presunção de notificação uma vez que a mesma só opera nos casos em que a carta endereçada não venha devolvida.

l) Será ainda de dizer quanto a este aspecto que a remessa da missiva para um domicílio, que ainda por cima não foi dado como provado como tendo sido o convencionado entre a Recorrente e o Credor Público, obsta, mesmo que se pretenda recorrer a presunções do CPC ou do CC, a que se considere efectuada qualquer notificação como já decidido no acórdão do Supremo Tribunal de Justiça supra citado.

m) É inquestionável que o Credor Público se pode socorrer do processo de execução fiscal, agora o que já não é tolerável é que a Recorrente chamada ao processo de execução por via da citação não possa usar todos os meios de defesa que o CPPT coloca ao seu dispor, em concreto todos os fundamentos de oposição à execução.

n) É pacífico, como já supra demonstrado, que o fundamento usado pela Recorrente buscava guarida nas alíneas e) e/ou i) do artigo 204º do CPPT mas entendeu que não o acórdão recorrido por considerar que embora a notificação não se tenha realizado a citação para a execução valia como interpelação para pagar nos termos do artigo 662º, n.º 2 b) do CPC avançando ainda com a explicação de que ao Credor Público, de acordo com as regras da boa fé contratual, não se torna exigível que proceda ao apuramento do montante em dívida em relação a cada dossier antes da citação do devedor para a execução fiscal e acrescentando ainda que exigir ao Credor Público que em cúmulo com a comunicação de incumprimento fizesse desde logo ao cálculo dos montantes em dívida seria obliterar a natureza do vínculo antes da determinação administrativa que, em resultado do acerto de contas, são considerados em dívida.

o) O que o Douto acórdão recorrido está claramente a afirmar é que o Credor Público se pode socorrer do processo de execução fiscal e o executado se encontra limitado nos meios de defesa a poder usar mas não explica o acórdão em que é que as regras da boa fé contratual não impunham ao Credor Público que notificasse a Recorrente do exacto montante a ter de ser pago.

p) No entender da Recorrente as regras da boa fé impunham que se desse exactamente a conhecer à Recorrente qual o valor em dívida pois que de outro modo, ou seja sem tal valor estar determinado com exactidão e do mesmo ser dado conhecimento à Recorrente, não pode existir título executivo com eficácia.

q) Resulta do artigo 162º a) do CPPT que só podem servir como título executivo, para o que in casu interessa, certidão extraída do título de cobrança e tal consta também do artigo 45º do CPC ora, e como será bom de ver, o título executivo para obter eficácia carece que, previamente, tenha sido dado conhecimento à Recorrente do exacto montante em dívida e isto sob a forma de notificação válida.

r) Pois que não pode o credor Público socorrer-se do processo de execução fiscal previsto no CPPT e depois o executado, aqui Recorrente, não poder usar todos os meios de defesa que aquele mesmo CPPT lhe faculta, Tal significaria que a Recorrente ficaria colocada naquilo que a melhor doutrina espanhola qualifica como uma situação de *indefension* violando-se deste modo o direito a uma tutela judicial efectiva, direito este com respaldo no artigo 20º, n.º 1 da CRP.

s) Pelo que bem ao contrário do sufragado pelo Douto acórdão recorrido, não logra aplicação à presente situação o artigo 662º, n.º 2 b) do CPC uma vez que para a aplicação de tal preceito *in casu* careceria que se afastassem as regras de notificação aqui aplicáveis pois só assim se afastaria a ineficácia da execução face à Recorrente.

t) E o afastamento dessas regras de notificação não se afigura possível.

u) Pelo que violou o acórdão recorrido os artigos 1º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 158/90, de 17 de Maio, 45º e 682º, n.º 2 b) do CPC, 204º, n.º 1 e) e i) do CPPT assim como a interpretação feita daquele artigo 1º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 158/90, de 17 de Maio, no sentido de que o Credor Público se pode socorrer do processo de execução fiscal sem que ao executado seja permitido usar todos os meios de defesa previstos no artigo 204 do CPPT, se afigura como materialmente inconstitucional por violação do artigo 20º, n.º 1 da CRP, não se podendo, assim, o mesmo manter antes devendo ser revogado e substituído por uma decisão que ordene a extinção da execução face à aqui Recorrente.

Nestes termos e nos melhores de Direito deverá o presente recurso:

a) Ser admitido para apreciação de meritis; b) E, a final, vir a merecer provimento com a consequente revogação do acórdão recorrido e a substituição do mesmo por uma decisão que ordene a extinção da execução face à aqui Recorrente,

Tudo o mais com as consequências legais.

II. A Fazenda Pública não contra alegou.

III. O MP emitiu parecer de fls. 188/190, no sentido que a questão dos autos afigura-se como uma questão nova “...*pelo que inexistente controvérsia jurisprudência/doutrinária sobre a mesma, sendo certo que não se vislumbra nem é alegado que tenha ocorrido erro manifesto ou grosseiro na decisão recorrida, inexistindo assim razões legais para admissão do recurso tendo em vista uma melhor aplicação do direito.*”

IV. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

V. Com interesse para a decisão, foram dados como provados no acórdão recorrido os seguintes factos:

a) Por ofício com a referência “UJC/AF” datado de “06/07/07- 05280”, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, endereçado ao Exmo. Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 10, o Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, I.P. solicitou a instauração de execução contra A....., para cobrança da quantia total de € 1.237.450,18, sendo € 622.875,29 relativo a participações do Fundo Social Europeu e € 614.574,89 de participações do Estado Português (orçamento da Segurança Social), no âmbito de acção de formação profissional, enquadrada no “*dossier*” 87 0929P1, apoio de que a oponente beneficiou no ano de 1987, tendo remetido certidão de dívida (fls. 34 a 51 e 137 do processo administrativo apenso);

b) O ofício e o título executivo identificados na alínea a) deram entrada no Serviço de Finanças de Lisboa 10 em 19/07/2007 e deram origem à instauração da execução fiscal n.º 3255200701049780 (fls. 33 e carimbo de fls. 34) [rectificado, ao abrigo do artigo 712.º/1/a), CPC];

c) Pelo Presidente do Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, IP foi determinada a restituição da quantia referida na alínea anterior, tendo sido remetida notificação à aqui oponente, através do ofício n.º 01446, datado de 01/03/2006, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, com cópia da decisão da Comissão Europeia e guia de restituição n.º 34/2006, pelo montante total de € 1.237.450,18 (fls. 36 a 42 e 43 a 51 do processo administrativo apenso);

d) Da certidão de dívida, emitida em 05/07/2007, pelo Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, IP, que aqui se dá por integralmente reproduzida, consta «*A presente certidão é extraída do ofício n.º 1446, de 01.03.06, o qual consubstancia o acto do Presidente do IGFSE que, em execução da decisão da Comissão Europeia, de 03.02.03, determina a restituição da mencionada quantia, após encontro de contas, e sua notificação à entidade devedora, e que dela fazem parte integrante, nos termos do n.º 2 do art. 1.º do Dec.-Lei n.º 246/91, de 6 de Julho, conjugado com o n.º 2 do art. 2.º do citado Dec.-Lei n.º 2/2003 e alínea a) do n.º 1 do art.º 9º do Anexo ao Dec Lei n.º 248-A/2000, de 3 de Outubro.*» (cfr. fls. 35 do processo administrativo apenso);

e) No ofício identificado na alínea c) foi manuscrito a palavra “*Devolvido*” (cfr. fls. 36);

f) Em 13/11/1989 a aqui oponente foi notificada através do ofício n.º 20769, datado de 10/11/1989, para devolver o valor de Esc.: 34.237.244\$00, relativo ao financiamento do Fundo Social Europeu e o montante de Esc.: 28.012.290\$00 referente ao financiamento proveniente do orçamento da Segurança Social, no âmbito do “*dossier*” 87 0553P5, por a acção não se ter realizado (cfr. fls. 128 e 129);

g) Em 30/12/1997 o Ministério Público deduziu acusação contra a oponente por factos relacionados com as acções de formação no período compreendido entre 01/05/1987 e 31/12/1987 a que foram atribuídas as designações de 87.0929/P1 e 87.0554/P5, que integram a prática de dois crimes de fraude na obtenção de subsídio, na forma tentada e de dois crimes de desvio, que aqui se dá por integralmente reproduzida (cfr. fls. 108 a 209);

h) O Ministério Público, em representação do Estado Português, deduziu no processo identificado na alínea anterior, pedido de indemnização civil contra os arguidos, no valor de Esc.: 17.182.678\$00 (cfr. fls. 205 a 209);

i) Em 09/08/2007, no âmbito da execução fiscal, foi enviada citação, por carta registada com aviso de recepção, para o domicílio fiscal da oponente, a qual veio devolvida com a indicação “*dizem-me que se mudou*” (cfr. fls. 53 e 54 do processo administrativo apenso);

j) Em 04/02/2011 foram enviadas citações, por carta registada com aviso de recepção, para os legais representantes da aqui oponente, das quais, a dirigida a B..... foi recebida em 10/02/2011, a dirigida a C..... foi recebida em 11/02/2011, a dirigida a D..... foi recebida em 14/02/2011 e a dirigida a E..... foi recebida em 10/02/2011 (cfr. fls. 102 a 117);

l) Em 15/03/2011, deu entrada no Serviço de Finanças de Lisboa 10, a petição inicial de oposição (fls. carimbo de fls. 4).

Ao abrigo do artigo 712.º, n.º 1 alínea a) do CPC, o Tribunal Central Administrativo Sul adita a seguinte matéria de facto:

m) Por meio de ofício n.º 006183, de 20.07.91, do Ministério do Emprego e Segurança Social, Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu, sob Assunto:

“*Pedido de esclarecimentos relativamente a certidão passada por este Departamento no âmbito do apoio do Fundo Social Europeu à A..... (Dossier 870929P1), foi endereçada à recorrente a*

comunicação de que: «Face ao exposto, deverá essa entidade proceder à restituição do montante total de Esc. 305.766.174\$»- fls. 148/150, do p.a.

n) Por meio do ofício n.º 14476, de 09.12.91, do Ministério do Emprego e Segurança Social, Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu, sob sob Assunto:

“*Pedido de passagem de certidão referente ao dossier 870554 P5, da A.....*”, foi remetida à recorrente, na sequência de requerimento por si apresentado, a certidão de fls. 142/147, do p.a., cujo teor se dá por reproduzido.

o) Da certidão referida consta, inter alia, o seguinte: «28. *Face à situação atrás descrita, por despacho de S. Exa., o Secretário de Estado do Emprego e Formação Profissional, exarado na Informação n.º 866/DSJ/91, em 09.09.91, (...) foi suprimido o apoio do Estado português em relação a acção da A....., o que determinou a supressão do apoio do FSE, na medida em que a somas pagas a título de 1.º adiantamento (...) não foram utilizadas nas condições fixadas pela decisão de aprovação (1ª parte do n.º 2 do art.º 6.º do Regulamento CEE, n.º 2950/83, do Conselho, de 17 de Outubro). // 29. Decorrendo desta decisão a notificação e intimação à A..... para proceder à restituição das verbas recebidas a título de adiantamento, nos termos referidos no ofício n.º 10534, de 03.10.91, no montante de 6.808.760\$00. (...). // 30. Refira-se, por último, que o não cumprimento da restituição do montante indicado no número anterior determinará por parte deste Departamento o recurso ao mecanismo de execução fiscal previsto no Dec. Lei 158/90, de 17 de Maio, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo Dec. Lei n.º 246/91, de 6 de Junho».*

p) Em 01.03.2006, o Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, IP, elaborou ofício, dirigido ao A....., com o teor seguinte: «*Assunto: “Dossiers 870929 P1, 870555 P6, 87 08285 P1, 87 0825 P3, 88 0073 P1, 88 0073 P3 e 88 0864 P1 // Decisões de aprovação da Comissão Europeia // O Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu (IGFSE) (...) sucedeu, nos termos do n.º 2 do art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 2/2003, de 6 de Janeiro, nas atribuições, direitos e obrigações do Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu (DAFSE), organismo extinto por força do art.º 1.º daquele diploma legal. // Assim, pelo presente fica essa entidade notificada, para os devidos efeitos, da decisão da Comissão Europeia (CE), de que se remete cópia em anexo, relativa ao “dossier” mencionado em epígrafe. // Nestes termos, os quadros de financiamento decorrentes das aprovações são os seguintes (...) // 5. Nestas condições, implicará que o A..... tem a devolver o montante de €1.237.450,18, resultante do acerto de contas entre os saldos dos “dossiers” em causa, o qual está sintetizado no quadro em anexo. // Deste modo, consideram-se encerrados todos os procedimentos relativos aos “dossiers” 87 0555 P6, 87 0825 P1, 87 0825 P3, 88 0073 P1, 88 0073 P3 e 88 0864 P1. // A restituição relativa ao “dossier” 87 0929 P1, deverá ser efectuada no prazo de 30 dias a contar da data da recepção do presente ofício, por cheque visado à ordem deste Instituto acompanhado de Guia de Restituição n.º 34/2006, que se anexa, a qual anula e substitui a guia de restituição n.º 392/90, enviada a essa entidade através do nosso ofício n.º 13994, de 28.11.1990. // A guia de restituição será devolvida como prova de regularização. // Acresce salientar que a não restituição dos montantes em dívida, no prazo referido, determinará a sua cobrança coerciva, junto do Serviço de Finanças competente, nos termos do n.º 2 do art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 158/90, de 17 de Maio, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 246/91, de 6 de Julho, conjugado com n.º 2 do art.º 2.º do mencionado Decreto-Lei n.º 248-A/2000, de 3 de Outubro. // Contudo, caso essa entidade pretenda efectuar a restituição em pagamentos faseados, deverá apresentar ao IGFSE uma proposta de plano de pagamento que se enquadre no art.º 35º do Decreto Regulamentar n.º 12-A/2000, de 15 de Setembro, cuja cópia se anexa» - fl. 4/9, do p.a., cujo teor se dá por reproduzido.*

q) O Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, IP, elaborou a guia de restituição n.º 34/2006, de 01.03.2006, em nome de: “A.....”, no montante de: Fundo Social Europeu - €622.875,29 e Orçamento da Segurança Social - €614.574,89 = €1.237.450,18— fls. 42, do p.a..

VI. O presente recurso vem interposto ao abrigo do disposto no art.º 150º do CPTA que dispõe o seguinte:

“1. Das decisões proferidas em segunda 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.

2. A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

3. Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado.

4. O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objeto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

5. A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objeto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo”.

Interpretando aquele transcrito n.º 1, tem este Supremo Tribunal vindo a acentuar, repetidamente, que, pela sua estrutura, pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade e ainda e principalmente, pela nota de excecionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve aquele recurso 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 (Neste sentido, v. o Acórdão desta Secção do STA de 24/05/05 - Processo n.º 579/05).

Deste entendimento comunga também, o Prof. Mário Aroso, quando escreve 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.)

Deste modo, a admissão deste tipo de recurso depende:

a) Da necessidade de apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental;

b) De a apreciação do recurso ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Ocorrerá o 1º requisito quando se verificar uma relevância prática que tenha como ponto obrigatório de referência, o interesse objetivo, 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 e não uma mera relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas.

Quanto ao 2º requisito - 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 (Neste sentido, v., entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 20/05/09 - Processo n.º 295/09 e de 29.06.2011 - Processo n.º 0568/11).

Ainda de acordo com o que ficou escrito no Acórdão desta Secção do STA de 30/05/07 - Processo n.º 0357/07:

“(...) o que em primeira linha está em causa no recurso excecional 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 excecional, 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 excecional 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”.

Finalmente, e na mesma senda da doutrina anterior, o acórdão deste STA de 19.09.2012, veio reafirmar o seguinte:

“A jurisprudência das duas Secções deste Supremo Tribunal Administrativo (Contencioso Administrativo e Contencioso Tributário) perante o disposto no n.º 1 daquele preceito da lei adjetiva “Das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excecionalmente, 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 a melhor aplicação do direito”, vem acentuando repetida, uniforme e pacificamente o carácter estritamente excecional deste recurso jurisdicional,

Pois que se não trata de recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, de uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu,

Quer dizer, 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 a melhor aplicação do direito.

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos pelo legislador, a saber: relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito, a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem doutrinando e sublinhando que apenas se verifica ocorrer aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efetuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

E no que concerne à clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito a jurisprudência sublinha, concordante e uniformemente, que há de resultar da capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem

caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável,

Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios....(Neste sentido, os acórdãos de 31.03.2011, processo n.º 232/11, da 1ª Secção e de 30.12.2012, processo n.º 182/12, desta Secção de Contencioso Tributário).”

VI.1. Para justificar a admissão do recurso, o recorrente invocou o seguinte:

A questão a apreciar nos autos revela-se de enorme importância jurídica uma vez que a cobrança de dívidas como as em causa nos autos implicam a apreciação de vários regimes contidos em diplomas distintos, nomeadamente no Decreto-Lei n.º 158/90, de 17 de Maio, no Código Civil quanto ao prazo de prescrição, no CPPT quanto ao uso do processo de execução fiscal e no CPC - artigo 662º, n.º 2 b).

Estamos perante uma complexidade técnico - jurídica decorrente da necessária articulação de todos estes diplomas e da sua evidente necessidade de consideração dos direitos de defesa dos cidadãos/sociedades comerciais e entidades visadas como é o caso da aqui Recorrente.

A tudo isto acresce a questão nos termos em que foi colocada e decidida no acórdão recorrido também se apresenta como nova pois que sendo certo que muitas situações já se colocaram aos Tribunais relativamente a denominadas dívidas ao Fundo Social Europeu desconhece em absoluto a Recorrente qualquer aresto que já tenha decidido pronunciado sobre a questão aqui em causa e o elemento novidade, não sendo de por se absolutamente decisivo, é também de levar em conta para efeitos da admissibilidade da revista.

Acresce ainda que a relevância da situação em causa não se esgota no caso concreto pois a mesma é susceptível de ter de vir a ser apreciada numa grande multiplicidade de situações pois é facto público e notório que a questão das dívidas ao Fundo Social Europeu não deixam de estar na ordem do dia e este é também um elemento a levar em conta para a admissibilidade da revista de acordo com este requisito em análise.

Por outro lado a admissão do recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito isto atenta quer a novidade com que a mesma veio a ser abordada e decidida na decisão recorrida quer, também, os termos em que o foi, designadamente por aplicação de uma norma do CPC quando o CPPT dispõe de regras próprias que vinham sendo interpretadas pelos Tribunais Superiores em termos diferentes no respeitante à questão da exigibilidade da dívida, isto nos casos de ausência de notificação da liquidação e o que é também susceptível de vir a ter de ser apreciado em muitas outras situações futuras.

VI.2. O MºPº, por sua vez, entende que o recurso não deve ser admitido porque *inexiste contro-
vérsia jurisprudência/doutrinária sobre a questão objeto do recurso, sendo certo que não se vislumbra
nem é alegado que tenha ocorrido erro manifesto ou grosseiro na decisão recorrida, inexistindo assim
razões legais para admissão do recurso tendo em vista uma melhor aplicação do direito.*”

Vejamos então.

VI.3. Na sua oposição à execução o recorrente suscitou duas questões:

- a) A inexigibilidade da dívida exequenda;
- b) A prescrição da mesma dívida.

Relativamente à 1ª questão, ficou escrito no acórdão recorrido o seguinte:

“O cerne da argumentação da recorrente para sustentar a não aplicação ao caso em exame do disposto no artº 662º-2º b), centra-se na alegada impossibilidade de dirimir a existência e a validade da dívida exequenda, em sede de impugnação judicial, em virtude da alegada falta de notificação do acto determinativo da mesma.

Do probatório resulta que em 20.07.91 e em 09.12.91, a recorrente teve acesso a informações e despachos do Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu que certificam o incumprimento das condições de utilização dos fundos em causa. Incumprimento que esteve também na base da notificação de restituição de 13.11.89, recebida pela recorrente. Donde resulta que o credor público, através da declaração de certificação do incumprimento das condições de utilização de subsídios comunicou a sua determinação de resolução dos “*contratos de financiamento*” correspondentes a cada um dos dossiers em causa, por incumprimento do contrato particular. Com as comunicações referidas, e sem que a recorrente contra elas tenha deduzido impugnação, constituiu-se na sua esfera jurídica a obrigação de reprimir a situação actual e hipotética que existiria no caso de não terem sido utilizados de forma indevida os subsídios concedidos pela Administração (artº 434, n.º 1 e 2 do CC)”

E mais adiante e invocando-se o disposto no artº 1º, n.º 1 do DL n.º 158/90, de 17 de Maio: “Do probatório resulta que o acerto de contas relativo aos financiamentos da recorrente, referidos em alínea p) do probatório, foi obtido através da guia de reposição n.º 34/2006 (alínea q) do probatório) Por outras palavras, segundo as regras da boa fé contratual aplicáveis, ao credor público não é exigível que proceda ao apuramento do montante em dívida em relação a cada dossier, antes da citação do devedor para os termos da execução fiscal, já que tal apuramento depende da posição assumida pelas partes no quadro concreto da relação contratual subjacente ao dossier em causa.

...Donde se infere que a citação para a execução fiscal, em relação a dívidas como a dos autos que apenas é exigível após o apuramento do saldo final da conta corrente do contraente particular, a inscrever na certidão de dívida... opera como verdadeira interpelação para cumprir, afastando, por estes via o último obstáculo exigibilidade da dívida (a sua quantificação)”.

Relativamente à prescrição, o acórdão recorrido decidiu louvando-se na seguinte argumentação:

“Constitui jurisprudência assente a de que *“o prazo de prescrição das dívidas resultantes das ajudas comunitárias indevidamente recebidas ... é o prazo geral ordinário de vinte anos, nos termos do artº 309º do CC e não o prazo de cinco anos, previsto no artº 40º do DL 155/92, de 28/07, que estabelece o regime da administração financeira do Estado – Ac. do STA, de 17.12.2008 – Processo n.º 0599/08.*

O regime de contagem da prescrição em referência decorre do disposto no artº 306º, n.º 1 do CC...

Como já referido, a citação para a execução fiscal, em relação a dívidas como a dos autos, que apenas é exigível após o apuramento do saldo final da conta corrente do contraente particular, a inscrever na certidão de dívida, nos termos do qual o mesmo é citado, opera como verdadeira interpelação para cumprir, afastando, por esta via, o último obstáculo à exigibilidade da dívida... Por outras palavras, se a obrigação de restituir se constitui com a comunicação da resolução do *“contrato de financiamento”* ou com a revogação retroativa do ato modal de concessão do benefício, por incumprimento dos termos nele inscritos, a citação para a execução da dívida exequenda, através da comunicação da certidão de dívida ao executado, torna exigível, porque certa e líquida, a obrigação de restituição do indevido.

...Deste modo, ao julgar nos termos referidos e ao considerar não prescrita a dívida exequenda, por ter ocorrido a interrupção do prazo de prescrição, nos termos do artº 323, n.º 1 e 326º, n.º 1 do (Este artigo tem redacção dada pelo artº 6º do DL n.º 324/2007, de 28 de Setembro) desde 19.07.2007, a sentença não enferma do vício que lhe vem assacado”

VII. Ora, em face do que acima se disse sobre os requisitos de admissão do recurso e do que agora se transcreveu do acórdão recorrido, desde logo se pode concluir que não ocorrem os requisitos/pressupostos legais de admissão da requerida revista excepcional tal como a consagra o invocado artigo 150º do CPTA e a jurisprudência convocada a vem clarificando no seu alcance e aplicação concreta.

Com efeito a questão suscitada pela recorrente - *a de saber se, não tendo ocorrido notificação da liquidação relativamente a verbas que deveria restituir por indevido recebimento, constitui motivo de inexigibilidade da dívida* - carece de relevância jurídica ou social.

Na verdade, a relevância jurídica ou social que haverá de permitir qualificar as questões enunciadas como de importância fundamental, para este efeito processual – a admissão desta revista excepcional -, há-de resultar ou emergir de situações em que *“... a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis”*.

Ora, o facto de terem de se aplicar vários diplomas ao caso concreto, só por si não é sinónimo de complexidade jurídica. Aliás, os tribunais tributários têm decidido esta questão pacificamente, aceitando as certidões emitidas pela entidade competente e sem que os executados tenham colocado dúvidas sobre os montantes das dívidas. De qualquer forma, a discussão sobre o valor ou exigibilidade da dívida nos termos em que a recorrente a coloca, entraria já na discussão da legalidade da dívida, pelo que nem sequer seria motivo de oposição.

Quanto à prescrição, o acórdão recorrido seguiu também jurisprudência pacífica deste STA, quer da 1ª Secção, quer da 2ª, considerando-se nesta que, não estando em causa dívidas de natureza tributária o prazo de prescrição é de 20 anos, sendo também certo que a citação interrompe a prescrição.

Tudo isto para dizer então que também não ocorre o requisito da necessidade da melhor aplicação do direito, uma vez que a decisão recorrida não se mostra ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, nem se o suscitam fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Em conclusão: não só as questões enunciadas não integram questões de relevância jurídica ou social de importância fundamental, tal como a jurisprudência as vem caracterizando, como a questionada decisão judicial se não revela ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, em termos de poderem qualificar-se como susceptível de integrar “erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica e infundada ...”, ou, no mínimo, passíveis de suscitar dúvidas fundadas emergentes de divisões de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias.

Acresce, finalmente, que nas conclusões k) e l) a recorrente invoca factos dos quais pretende retirar consequências jurídicas diversas daquelas a que chegou o acórdão recorrido, o que nos conduz a matéria de facto para a qual o artº 150º, n.º 4 do CPTA expressamente dispõe que “O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objeto de revista, salvo havendo ofensa

de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova”.

VIII. Nestes termos e pelo exposto, acordam os Juizes desta formação - art.º 150º, n.º 5 do CPTA - da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não admitir a requerida revista. Custas pela Requerente.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. – *Valente Torrão* (relator) – *Dulce Neto* – *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Processo n.º 198/13-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Notificada do teor do Acórdão proferido por este STA em 29.05.2013 (fls. 356/391), a Recorrente veio, ao abrigo do disposto nos art.ºs 668.º, n.ºs 1, alínea d), e 4, 716º, 203º, n.º 1, 205, n.º 1 todos do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 2.º, alínea e) do CPPT e art. 125.º, do CPPT, arguir a nulidade do acórdão, imputando-lhe os seguintes vícios:

- a) Nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório;
- b) Violação da competência deste STA em razão da hierarquia por ter apreciado matéria de facto nova;
- c) Nulidade por omissão de pronúncia;
- d) Inconstitucionalidade.

II. Como é do conhecimento das partes e deste STA foram interpostos dezenas de recursos pela recorrente versando a mesma questão.

Este STA deu resposta negativa a todos os recursos e seguiu a doutrina defendida no Acórdão de 23 de abril passado, proferido no Processo n.º 29/13.

Assim sendo, a resposta a dar agora à arguição das nulidades suscitadas tem de ter por base aquele acórdão.

A estas nulidades se respondeu já, entre outros, no processo 01503/12 que aqui seguiremos de perto ou transcreveremos na parte em que interessar.

Assim:

II.1. Nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório e incompetência do STA em razão da hierarquia.

Constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal, expressa, entre outros, no Acórdão do STA, de 29 de Outubro de 2008, proferido no recurso n.º 0556/08, de que “[n]ão existe a nulidade decorrente da preterição do contraditório se o Tribunal decidir uma questão suscitada nas contra-alegações do recorrido [...] se tiver sido dado cumprimento ao disposto no art. 229-A do Código de Processo Civil (notificação das contra-alegações ao Requerente)”.

Ora, no caso em apreço, tal como é salientado pelo Recorrido, “resulta claramente dos Autos, o IVV notificou sempre a Requerente das peças apresentadas, inclusivamente das suas contra-alegações de recurso”.

Assim, a recorrente poderia ter perfeitamente ter respondido a tal matéria caso a julgasse relevante para sua defesa, sem necessidade de notificação expressa para o efeito.

De todo o modo, essa matéria está consignada em legislação comunitária e nacional, pelo que o STA poderia apreciá-la, pelo menos para afastar a argumentação genérica da recorrente da necessidade de notificação dos auxílios de Estado. Quer dizer, se nem todos os auxílios carecem de notificação, nada impede que o tribunal aprecie os respetivos requisitos à luz do direito nacional e comunitário. Ou, por outras palavras, podendo haver auxílios com obrigatoriedade de notificação e outros sem essa obrigatoriedade, cabia até à recorrente alegar e provar fundamentos para essa notificação, o que não fez. Por isso, limitando-se este STA a interpretar as normas e não a aditar novos factos, não se pode falar em incompetência em razão da hierarquia.

De qualquer forma, como se escreveu no acórdão acima citado, proferido no Processo n.º 01503/12, o STA não fez assentar o seu julgamento na circunstância de a medida de auxílio em questão respeitar o limiar *de minimis* nem tão pouco na suposta aceitação por parte da Comissão da argumentação do Estado português sobre o cumprimento daquele limiar.

Com efeito, no Acórdão de 23 de Abril de 2013, proc n.º 29/2013, para o qual o acórdão ora recorrido remete, diz-se claramente que ainda que não se entendesse que no caso não havia lugar à obrigação de notificação, tal não implicaria necessariamente que houvesse razões para anulação da taxa de promoção do vinho, por força do princípio da proporcionalidade.

II.2. Nulidade por omissão de pronúncia.

Nesta parte iremos seguir o que ficou escrito no Processo n.º 1503/12, já que as situações são idênticas.

“A nulidade do acórdão por omissão, prevista no art.º 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, está directamente relacionada com o comando fixado n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil, segundo o qual «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».

Constitui jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal, vazada entre outros, no Acórdão de 9 de Maio de 2012, proc n.º 245/11, que a omissão de pronúncia só existe “quando o tribunal deixe, em absoluto, de apreciar e decidir as *questões* que lhe são colocadas pelas partes, isto é, os problemas concretos que haja sido chamado a resolver, e não quando deixe de apreciar *razões, argumentos, raciocínios, considerações, teses* ou *doutrinas* invocadas pelas partes em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão das questões colocadas.

O que significa que, como a doutrina e a jurisprudência têm repetidamente explicado, “*questões*” não se confundem com *argumentos* ou *razões*. Por isso, quando as partes colocam ao tribunal determinada *questão*, socorrendo-se a cada passo de várias *razões* ou fundamentos para fazer valor valer o seu ponto de vista, o que importa é que o tribunal decida a questão colocada, não lhe incumbindo apreciar todos os fundamentos, argumentos ou *razões* em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão.

A este propósito diz a Recorrente que o acórdão reclamado procedeu à aplicação do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, que disciplina os auxílios de *minimis*, mas que não analisou nem aplicou o n.º 4 do artigo 2.º do referido Regulamento, que contraria a decisão acolhida no mesmo.

Mais uma vez, resulta patente da argumentação da Recorrente que não existe qualquer omissão de pronúncia, mais sim discordância com o sentido da solução acolhida por este Supremo Tribunal que, segundo a sua óptica, está em contradição como o referido preceito.

Em suma, também não ocorre a nulidade do acórdão, por omissão de pronúncia”.

Acrescentaremos, no entanto que, de qualquer forma, a falta de pronúncia como a recorrente refere conduziria a erro de julgamento e não vício de omissão de pronúncia, uma vez que o tribunal se pronunciou sobre a questão. Saber se bem ou mal constituiria então erro de julgamento.

II.3. Da inconstitucionalidade

Também aqui e porque a questão é idêntica e merece a mesma resposta, seguiremos o Processo citado, no qual ficou escrito o seguinte:

“Finalmente, alega a Recorrente que se verifica uma inconstitucionalidade decorrente: (i) da omissão do dever de reenvio prevista no parágrafo 3 do artigo 267.º do Tratado de Funcionamento União Europeia; (ii) por não aplicar aos presentes autos a norma ínsita no n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, verifica-se, igualmente, uma infracção ao artigo 8.º da Constituição da República.

Como bem argumenta o recorrido, “«[a] inconstitucionalidade material é o vício que afecta as normas ordinárias que infringam o disposto na Constituição e os princípios nela consignados, incluindo a interpretação que a tal conduza, pelo que não faz qualquer sentido jurídico a afirmação de que um acórdão é inconstitucional» — *cf*: fr Acórdão do STJ, de 16 de Outubro de 2003, proferido no recurso n.º 03B1371”.

Por outro lado, “(...) o reenvio prejudicial só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional apreciar, tendo em conta as particularidades de cada processo, quer a necessidade de uma decisão prejudicial, quer a pertinência das questões a submeter — neste sentido, veja-se a decisão do próprio TJ (actual TU) de 6 de Outubro de 1982, *Cilfit e outros* (proc. C-283/81) e, a título nacional, *vide*, por todos, o recente aresto deste STA de 21 de Novembro de 2012, proferido no recurso n.º 0222/12”.

Neste último acórdão deste Supremo Tribunal, acolhendo a jurisprudência do próprio TJ ⁽¹⁾, diz-se que a mesma vai no sentido de que “os órgãos jurisdicionais nacionais referidos são obrigados a cumprir o seu dever de reenvio a menos que concluam que a questão não é pertinente ou que a disposição do direito da União em causa foi objecto de uma interpretação por parte do Tribunal de Justiça ou que a correcta aplicação do direito da União se impõe com tal evidência que não dá lugar a qualquer dúvida razoável, devendo a verificação desta hipótese ser avaliada em função das características do direito da União, das dificuldades particulares de que a sua interpretação se reveste e do risco de surgirem divergências jurisprudenciais no interior da União” ⁽²⁾.

Por conseguinte, à luz da citada jurisprudência, o reenvio só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional, “a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar,

tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça”.⁽³⁾

Neste sentido, também segundo JÓNATAS MACHADO ⁽⁴⁾ “o reenvio não é um recurso ou uma faculdade processual das partes do processo principal (...). O reenvio integra uma competência exclusiva de natureza jurisdicional. (...) O facto de uma das partes suscitar uma questão de interpretação ou validade de um acto da UE não significa que haja lugar a reenvio prejudicial.

“(…)”.

E, mais adiante, o mesmo Autor pondera que “O reenvio prejudicial para o TJUE é, em princípio, facultativo, dependendo exclusivamente de decisão discricionária do tribunal nacional. No entanto, casos há de reenvio obrigatório”, sendo que pressuposto importante que vale independentemente de se tratar de reenvio facultativo ou obrigatório “prende-se com a relevância da questão. Nos termos do art. 267º do TFUE, compete ao juiz nacional, a quem o litígio haja sido submetido, apreciar a necessidade de uma decisão prejudicial para a prolação de uma decisão final e decidir sobre a pertinência das questões que submete ao TJUE. A questão deve ser suficientemente relevante para o desfecho do caso concreto para justificar o reenvio (...)”.

Em suma, no caso dos autos, o acórdão recorrido, ao concluir pela desnecessidade do reenvio limitou-se a fazer uso da discricionariedade que lhe é própria na matéria, em conformidade com a jurisprudência do TJ e da doutrina.

Não procede, pois, a invocada nulidade do acórdão por inconstitucionalidade.

III. Nestes termos e pelo exposto, acorda-se em indeferir a arguição de nulidade do acórdão.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 10 de julho de 2013. – *Valente Torrão* (relator) – *Ascensão Lopes* – *Pedro Delgado*.

⁽¹⁾ Cfr., entre outros, os Acórdãos de: 4 de Novembro de 1997, *Parfums Christian Dior*, C-337/95; de 4 de Junho de 2002, *Lyckeskog*, C-99/00; de 15 de Setembro de 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03.

⁽²⁾ Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, *ob cit.*, p. 964 e Acórdão do TJ de 6 de Outubro de 1982, *Cilfit* e outros, C-283/81.

⁽³⁾ Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, *ob cit.*, p. 965.

⁽⁴⁾ Cfr. *Direito da União Europeia*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 577.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Taxa de promoção do Vinho. Direito Comunitário. Auxílio de Estado. Obrigação de comunicação prévia. Controlo dos auxílios não notificados. Auxílios de minimis. Princípio da proporcionalidade. Princípio da confiança e da segurança jurídica.

Sumário:

- I — *Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92º do Tratado (actual art. 107º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art.108º, n.º 3, do TFUE.*
- II — *A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.*
- III — *Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.*

- IV — *Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.*
- V — *A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dívidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.*
- VI — *A anulação total da taxa com o consequente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, I.P., pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.*

Processo n.º 200/13-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Isabel Marques da Silva.

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

- Relatório -

1. A....., Lda., recorrente nos presentes autos, notificada do acórdão proferido em 22 de Maio 2013, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo Fiscal de Viseu, que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de taxa de promoção relativa ao mês de Maio de 2006, vem, ao abrigo do disposto no artigo 125.º do CPPT e nos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) e n.º 4, 716.º, 203.º, n.º 1 e 205.º, n.º 1 do CPC (aplicáveis *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT), e nos termos de fls. 380 a 393 dos autos, imputar ao referido Acórdão nulidade processual decorrente da violação do princípio do contraditório e por apreciação de matéria de facto e violação da competência em razão da hierarquia, bem como (duas) nulidades do acórdão por omissão de pronúncia – ao não se declarar incompetente em razão da hierarquia, excepção que é de conhecimento oficioso e por alegada violação de regras comunitárias (em concreto, a norma constante do n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão – e bem assim o vício de inconstitucionalidade (ao não proceder ao reenvio prejudicial para o TJUE requerido pela então recorrente e ao não aplicar aos presentes autos a norma ínsita do n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão), por alegada violação do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa e, no primeiro caso, também do princípio do *juíz legal/natural*.

2. O Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., devidamente notificado, nada veio dizer.

3. Foram dispensados os vistos, dada a simplicidade da questão.

Cumpra, pois, apreciar e decidir.

4. Apreciando.

O Acórdão proferido nos presentes autos limita-se a reiterar, acolhendo na íntegra e reproduzindo a respectiva fundamentação, o já então decidido por Acórdão deste Supremo Tribunal de 23 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 29/13.

Este Acórdão foi entretanto também arguido de algumas nulidades e inconstitucionalidade pela recorrente (nulidades por violação do princípio do contraditório e por contradição entre os fundamentos e a decisão e inconstitucionalidade pela decisão de não reenvio), sendo que as demais também arguidas nos presentes autos o foram igualmente em relação ao Acórdão deste Supremo Tribunal proferido no rec. n.º 1503/12, sendo que, em ambos os casos, todas foram julgadas verificadas por Acórdãos deste Supremo Tribunal do passado dia 26 de Junho (proferidos nos recursos n.º 29/13 e 1503/12).

É este julgamento que também aqui se reitera, nos termos e com os fundamentos constantes dos Acórdãos do STA de 26 de Junho de 2013 - recursos n.º 29/13 e 1503/12 -, salvo quanto à alegada nulidade resultante de contradição entre os fundamentos e a decisão, não arguida nos presentes autos.

Razão pela qual se indeferirá o requerido.

- Decisão -

5. Assim, nos termos e pelos fundamentos, na parte aplicável, constantes dos Acórdãos deste STA de 26 de Junho de 2013 (rec. n.º 29/13 e 1503/12), cuja cópia deve ser junta, acordam os

juízes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o requerido.

Custas pela requerente.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. - *Isabel Marques da Silva* (relatora) - *Pedro Delgado* - *Dulce Neto*.

Nota: Os acórdãos supra identificados encontram-se publicados em apêndice ao *Diário da República*, nos volumes correspondentes às datas em que foram proferidos.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Processo n.º 249/13-30.

Recorrente: A..., L.^{da}

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I. P.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Notificada do teor do Acórdão proferido por este STA em 05.06.2013 (fls. 270/302), a Recorrente veio, ao abrigo do disposto nos art.ºs 668.º, n.ºs 1, alínea d), e 4, 716.º, 203.º, n.º 1, 205, n.º 1 todos do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 2.º, alínea e) do CPPT e art. 125.º, do CPPT, arguir a nulidade do acórdão, imputando-lhe os seguintes vícios:

- a) Nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório;
- b) Violação da competência deste STA em razão da hierarquia por ter apreciado matéria de facto nova;
- c) Nulidade por omissão de pronúncia;
- d) Inconstitucionalidade.

II. Como é do conhecimento das partes e deste STA foram interpostos dezenas de recursos pela recorrente versando a mesma questão.

Este STA deu resposta negativa a todos os recursos e seguiu a doutrina defendida no Acórdão de 23 de abril passado, proferido no Processo n.º 29/13.

Assim sendo, a resposta a dar agora à arguição das nulidades suscitadas tem de ter por base aquele acórdão.

A estas nulidades se respondeu já, entre outros, no processo 01503/12 que aqui seguiremos de perto ou transcreveremos na parte em que interessar.

Assim:

II.1. Nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório e incompetência do STA em razão da hierarquia.

Constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal, expressa, entre outros, no Acórdão do STA, de 29 de Outubro de 2008, proferido no recurso n.º 0556/08, de que “[n]ão existe a nulidade decorrente da preterição do contraditório se o Tribunal decidir uma questão suscitada nas contra-alegações do recorrido [...] se tiver sido dado cumprimento ao disposto no art. 229-A do Código de Processo Civil (notificação das contra-alegações ao Requerente)”.

Ora, no caso em apreço, tal como é salientado pelo Recorrido, “resulta claramente dos Autos, o IVV notificou sempre a Requerente das peças apresentadas, inclusivamente das suas contra-alegações de recurso”.

Assim, a recorrente poderia ter perfeitamente ter respondido a tal matéria caso a julgasse relevante para sua defesa, sem necessidade de notificação expressa para o efeito.

De todo o modo, essa matéria está consignada em legislação comunitária e nacional, pelo que o STA poderia apreciá-la, pelo menos para afastar a argumentação genérica da recorrente da necessidade de notificação dos auxílios de Estado. Quer dizer, se nem todos os auxílios carecem de notificação, nada impede que o tribunal aprecie os respetivos requisitos à luz do direito nacional e comunitário. Ou, por outras palavras, podendo haver auxílios com obrigatoriedade de notificação e outros sem essa obrigatoriedade, cabia até à recorrente alegar e provar fundamentos para essa notificação, o que não fez. Por isso, limitando-se este STA a interpretar as normas e não a aditar novos factos, não se pode falar em incompetência em razão da hierarquia.

De qualquer forma, como se escreveu no acórdão acima citado, proferido no Processo n.º 01503/12, o STA não fez assentar o seu julgamento na circunstância de a medida de auxílio em questão respeitar o limiar *de minimis* nem tão pouco na suposta aceitação por parte da Comissão da argumentação do Estado português sobre o cumprimento daquele limiar.

Com efeito, no Acórdão de 23 de Abril de 2013, proc n.º 29/2013, para o qual o acórdão ora recorrido remete, diz-se claramente que ainda que não se entendesse que no caso não havia lugar à

obrigação de notificação, tal não implicaria necessariamente que houvesse razões para anulação da taxa de promoção do vinho, por força do princípio da proporcionalidade.

II.2. Nulidade por omissão de pronúncia.

Nesta parte iremos seguir o que ficou escrito no Processo n.º 1503/12, já que as situações são idênticas.

“A nulidade do acórdão por omissão, prevista no art.º 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, está directamente relacionada com o comando fixado n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil, segundo o qual «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».

Constituiu jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal, vazada entre outros, no Acórdão de 9 de Maio de 2012, proc n.º 245/11, que a omissão de pronúncia só existe “quando o tribunal deixe, em absoluto, de apreciar e decidir as *questões* que lhe são colocadas pelas partes, isto é, os problemas concretos que haja sido chamado a resolver, e não quando deixe de apreciar *razões, argumentos, raciocínios, considerações, teses ou doutrinas* invocadas pelas partes em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão das questões colocadas.

O que significa que, como a doutrina e a jurisprudência têm repetidamente explicado, “*questões*” não se confundem com *argumentos* ou *razões*. Por isso, quando as partes colocam ao tribunal determinada *questão*, socorrendo-se a cada passo de várias razões ou fundamentos para fazer valor valer o seu ponto de vista, o que importa é que o tribunal decida a questão colocada, não lhe incumbindo apreciar todos os fundamentos, argumentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão.

A este propósito diz a Recorrente que o acórdão reclamado procedeu à aplicação do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, que disciplina os auxílios de *minimis*, mas que não analisou nem aplicou o n.º 4 do artigo 2.º do referido Regulamento, que contraria a decisão acolhida no mesmo.

Mais uma vez, resulta patente da argumentação da Recorrente que não existe qualquer omissão de pronúncia, mais sim discordância com o sentido da solução acolhida por este Supremo Tribunal que, segundo a sua óptica, está em contradição como o referido preceito.

Em suma, também não ocorre a nulidade do acórdão, por omissão de pronúncia”.

Acrescentaremos no entanto que, de qualquer forma, a falta de pronúncia como a recorrente refere conduziria a erro de julgamento e não vício de omissão de pronúncia, uma vez que o tribunal se pronunciou sobre a questão. Saber se bem ou mal constituiria então erro de julgamento.

II.3. Da inconstitucionalidade

Também aqui e porque a questão é idêntica e merece a mesma resposta, seguiremos o Processo citado, no qual ficou escrito o seguinte:

“Finalmente, alega a Recorrente que se verifica uma inconstitucionalidade decorrente: (i) da omissão do dever de reenvio prevista no parágrafo 3 do artigo 267.º do Tratado de Funcionamento União Europeia; (ii) por não aplicar aos presentes autos a norma ínsita no n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, verifica-se, igualmente, uma infracção ao artigo 8.º da Constituição da República.

Como bem argumenta o recorrido, “«[a] inconstitucionalidade material é o vício que afecta as normas ordinárias que infringem o disposto na Constituição e os princípios nela consignados, incluindo a interpretação que a tal conduza, pelo que não faz qualquer sentido jurídico a afirmação de que um acórdão é inconstitucional» — *cfr.* fr Acórdão do STJ, de 16 de Outubro de 2003, proferido no recurso n.º 03B1371”.

Por outro lado, “(...) o reenvio prejudicial só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional apreciar, tendo em conta as particularidades de cada processo, quer a necessidade de uma decisão prejudicial, quer a pertinência das questões a submeter — neste sentido, veja-se a decisão do próprio TJ (actual TU) de 6 de Outubro de 1982, *Cilfit e outros* (proc. C-283/81) e, a título nacional, *vide*, por todos, o recente aresto deste STA de 21 de Novembro de 2012, proferido no recurso n.º 0222/12”.

Neste último acórdão deste Supremo Tribunal, acolhendo a jurisprudência do próprio TJ ⁽¹⁾, diz-se que a mesma vai no sentido de que “os órgãos jurisdicionais nacionais referidos são obrigados a cumprir o seu dever de reenvio a menos que concluam que a questão não é pertinente ou que a disposição do direito da União em causa foi objecto de uma interpretação por parte do Tribunal de Justiça ou que a correcta aplicação do direito da União se impõe com tal evidência que não dá lugar a qualquer dúvida razoável, devendo a verificação desta hipótese ser avaliada em função das características do direito da União, das dificuldades particulares de que a sua interpretação se reveste e do risco de surgirem divergências jurisprudenciais no interior da União” ⁽²⁾.

Por conseguinte, à luz da citada jurisprudência, o reenvio só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional, “a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça”. ⁽³⁾

Neste sentido, também segundo JÓNATAS MACHADO ⁽⁴⁾ “o reenvio não é um recurso ou uma faculdade processual das partes do processo principal (...). O reenvio integra uma competência exclusiva de natureza jurisdicional. (...) O facto de uma das partes suscitar uma questão de interpretação ou validade de um acto da UE não significa que haja lugar a reenvio prejudicial.

“(…)”.

E, mais adiante, o mesmo Autor pondera que “O reenvio prejudicial para o TJUE é, em princípio, facultativo, dependendo exclusivamente de decisão discricionária do tribunal nacional. No entanto, casos há de reenvio obrigatório”, sendo que pressuposto importante que vale independentemente de se tratar de reenvio facultativo ou obrigatório “prende-se com a relevância da questão. Nos termos do art. 267º do TFUE, compete ao juiz nacional, a quem o litígio haja sido submetido, apreciar a necessidade de uma decisão prejudicial para a prolação de uma decisão final e decidir sobre a pertinência das questões que submete ao TJUE. A questão deve ser suficientemente relevante para o desfecho do caso concreto para justificar o reenvio (...)”.

Em suma, no caso dos autos, o acórdão recorrido, ao concluir pela desnecessidade do reenvio limitou-se a fazer uso da discricionariedade que lhe é própria na matéria, em conformidade com a jurisprudência do TJ e da doutrina.

Não procede, pois, a invocada nulidade do acórdão por inconstitucionalidade.

III. Nestes termos e pelo exposto, acorda-se em indeferir a arguição de nulidade do acórdão.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

⁽¹⁾ Cfr., entre outros, os Acórdãos de: 4 de Novembro de 1997, *Parfums Christian Dior*, C-337/95; de 4 de Junho de 2002, *Lyckeskog*, C-99/00; de 15 de Setembro de 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03.

⁽²⁾ Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, *ob cit.*, p. 964 e Acórdão do TJ de 6 de Outubro de 1982, *Cilfit* e outros, C-283/81.

⁽³⁾ Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, *ob cit.*, p. 965.

⁽⁴⁾ Cfr. *Direito da União Europeia*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 577.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Recurso jurisdicional de revista - artigo 150º do CPTA. Pressupostos de admissibilidade.

Sumário:

I — O recurso de revista consagrado no artigo 150º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional, sendo apenas admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou, ou seja, apenas para viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de 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.

II — O recurso não deve ser admitido se a questão suscitada no recurso nem sequer foi objeto da decisão.

Processo n.º 308/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., L.^{da}

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I - A Fazenda Pública, veio, ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA, recorrer do acórdão do TCA Sul proferido em 03/07/2012, que negou provimento ao recurso por si interposto, da decisão do TAF de Loulé que julgara procedente a impugnação deduzida pela sociedade A....., Lda, melhor identificada nos autos, contra as liquidações de IVA obtidas por métodos indirectos, nos montantes

respectivamente de € 1.349,11 e 6.183,22 e juros compensatórios alusivos aos anos de 1999 e 2000, apresentando para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) Quanto à questão que considera que, a dúvida fundada sobre a quantificação do facto tributário, consubstancia a existência de erro nos pressupostos de facto, para efeitos de verificação dos requisitos para condenação no pagamento de juros indemnizatórios, verificam-se os requisitos que permitem a interposição de recurso de revista para o STA, nos termos do art. 150º do CPTA.

B) Uma vez que, tal questão assume relevância jurídica ou social, aferida em termos da utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo, da interposição do presente recurso a possibilidade da melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do direito, dado que tal questão tem capacidade para se repetir num número indeterminado de casos futuros.

C) Isto tendo em conta não só a pertinência da questão jurídica centrada na consideração de que a anulação do acto tributário por via de uma presunção legal - que, em caso de dúvida fundada sobre a quantificação de facto tributário, onera a Fazenda Pública (artigo 100º n.º 1 do CPPT) - integra a noção de erro imputável aos serviços, como determinante para condenar no pagamento de juros indemnizatórios, são questões susceptíveis de requerer uma apreciação por parte do STA, tendo em vista a necessidade de uma melhor aplicação do direito, neste e em outros casos concretos.

D) Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista uma vez que o mesmo versa sobre matéria acerca da qual é necessário clarificar a aplicação do direito a estes casos, sendo certo que a resposta a dar a essa questão pode interessar a um leque alargado de interessados e eventuais casos futuros, pelo que, o presente recurso servirá para uma melhor e, a partir da pronúncia do STA, uniforme aplicação do direito.

E) Quanto ao mérito do presente recurso o Acórdão ora recorrido fez, salvo devido respeito, uma errada interpretação e aplicação da lei; artº. 43º, n.º 1 da LGT aos factos, pelo que, não se deve manter.

F) Ora, salvo o devido respeito, tal entendimento, de que estão reunidos os pressupostos previstos no n.º 1 artigo 43º LGT, desrespeitou a referida disposição legal, porquanto, na prática, admite que uma presunção legal, possa ser considerada como pressuposto para a condenação em pagamento de juros indemnizatórios.

G) Com efeito, para que possa ser considerada a existência de direito a juros indemnizatórios é necessário que da anulação judicial de um acto de liquidação tenha ficado demonstrado nesse processo que o acto está inquinado por erro nos pressupostos de facto ou de direito.

H) Ora, nas situações em que, resulta provado a anulação de liquidação, por força da verificação de fundada dúvida sobre a quantificação do facto tributário, ao abrigo do artigo 100º do CPPT, não pode entender-se que essa anulação está afectada por erro nos pressupostos de facto ou de direito.

I) Em caso algum, a anulação de liquidação efectuada por força do artigo 100º do CPPT, pode ser considerado como pressuposto para erro de direito, para efeitos da verificação dos requisitos do artigo 43º da LGT, pois tal anulação não envolve a aplicação errada de norma jurídica, nem decorre de interpretação errada da lei por parte da Administração.

J) No que respeita ao erro nos pressupostos de facto, tendo por base a anulação da liquidação, decorrente de uma presunção legal por aplicação do artigo 100º do CPPT, não fica nesses casos, determinado que fosse exigível à Administração um comportamento diverso, de modo a evitar qualquer erro, nem é feita qualquer qualificação de erro que motive a anulação da liquidação.

K) Caso a decisão do Acórdão recorrido prevaleça, ficara a Administração condenada a pagar juros indemnizatórios, apenas com base numa decisão anulatória, fundada numa presunção legal, donde não resulta a inequivocamente nem a qualificação de erro como erro de acto, de modo a que se possa concluir com certeza de que existe responsabilidade da Administração, não se podendo considerar preenchidos o pressupostos de condenação da Fazenda Pública rio pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º da LGT.

Termos pelos quais e, com o douto suprimento de V. Exas., deve ser admitido o presente recurso de revista e, analisando o mérito do recurso, deve ser dado provimento ao mesmo, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

II. A recorrida, A....., LDA não apresentou contra alegações.

III. O MP emitiu parecer que consta de fls. 382/383 dos autos, no qual suscita expressamente a questão da inconstitucionalidade das normas constantes do artº 24º, n.º 2 ETAF 2004 aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 fevereiro e do artº. 150º nº1 do CPTA, pelo que deve ser recusado o conhecimento do objecto do presente recurso.

IV. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

V. Com interesse para a decisão no acórdão recorrido foram dados como provados os seguintes factos:

1- Houve omissão de compra de combustíveis, na escrita da impugnante, bem como houve erros na classificação de outros produtos no sistema informático (cfr. factualidade aceite pela impugnante nos artºs 4 e 6 da p.i.);

2 - Em 1999, foram omitidas compras no valor de 4.394.418\$00 e custos no valor de 57.876\$00, que somam 4.452.294\$00 (cfr. factualidade aceite pela impugnante no artº.7 da p.i.);

3- Em 2000, foram omitidas compras no valor de 6.846.353\$00 e custos no valor de 989.971\$00, que somam 6.339.966\$00 (cfr. factualidade aceite pela impugnante no artº.8 da p.i.);

4 - Foi levada a efeito inspecção tributária ao impugnante pela Ordem de Serviço nº.12497, emitida pela Direcção de Finanças de Faro em 26/07/2002, tendo sido iniciado em 20/11/2002 e concluído em 30/01/2003 (cfr. cópia do relatório de inspecção junto a fls.21 a 36 do processo administrativo apenso);

5 - De acordo com o relatório de inspecção tributária elaborado em 27 de Fevereiro de 2003, são as seguintes as conclusões com interesse para a decisão da causa (cfr. cópia do relatório de inspecção junto a fls.21 a 36 do processo administrativo apenso):

“(…)

1-2. Descrição sucinta das conclusões da acção de inspecção

O procedimento externo de inspecção esteve relacionado com a “Acção inspectiva corrente especial aos sujeitos passivos do sector de comércio automóvel, com anomalias nas aquisições intracomunitárias de bens, de 1999 desencadeada pela DSEPCPIT, onde se - apurou relativamente a esse ano uma divergência positiva no sistema VIES, no montante de € 16.673,00.

Verificou-se posteriormente que relativamente ao ano de 2000, também existem divergências positivas no sistema VIES, embora de montante insignificante, atingindo as mesmas um valor de €169,00.

Relativamente às obrigações declarativas em sede de IVA e de IRC, verificou-se que a única Declaração Periódica (DP) de IVA que constava no sistema informático da DGCI era a respeitante ao período 01-03T, que a última Declaração de Rendimentos (DR) que constava era a referente ao ano de 2000 e que relativamente às declarações anuais de informação contabilística e fiscal (Anuais) apenas constava a do ano de 2000.

Verificou-se porém que relativamente às “DR” assim como às “Anuais”, apenas se encontravam em falta as relativas ao ano de 2001 (ano não contemplado na Ordem de Serviço) tendo o s.p. procedido à entrega destas declarações no decurso da acção inspectiva.

- No que respeita ao IVA apurou-se que em Maio de 2002 tinham sido enviadas as DP’s relativas ao ano de 2000, encontrando-se efectivamente em falta as duas referentes ao ano de 1999 (o s.p. iniciou a actividade em 28/07/1999) assim como outras dos anos de 2001 e de 2002, tendo também regularizado tais faltas no decurso do procedimento externo de inspecção.

No que respeita às aquisições intracomunitárias (AIC’s) detectadas, com a regularização das faltas declarativas em sede de IVA, as mesmas ficam sem efeito porquanto o s.p. confirmou essas mesmas aquisições, declarando-as nas respectivas DP’s.

Apurou-se também a falta de entrega nos cofres do Estado, de retenções de IRC efectuadas sobre comissões pagas à “B.....” nos anos de 1999, 2000 e de 2001, tendo a s.p. procedido ao seu pagamento em 05/12/2002, atingindo as mesmas o montante total de €7.308,97.

Da análise aos elementos de escrita do s.p. constataram-se situações anómalas como margens brutas absurdas e impraticáveis, omissão de compras, falta de contabilização de documentos emitidos por alegadamente estarem incluídos em relatórios de vendas, crédito quase permanente de IVA, factos que não nos foram convenientemente explicados pelo s.p. após notificação efectuada para o efeito, pelo que face à impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de IRC e de IVA procedeu-se à realização da avaliação indirecta nos termos da alínea b) do artigo 87º da Lei Geral Tributária (LGT).

Com o recurso a métodos indirectos presumem-se vendas nos montantes de €489.292,16 (exercício de 1999) e de € 1.975.538,89 (exercício de 2000) o que conduz a um acréscimo no resultado líquido destes exercícios de € a 096,92 e de €93.346,09, respectivamente.

O efeito desta avaliação indirecta em sede de IVA, vai-se reflectir em Imposto a liquidar adicionalmente nos montantes de € 1.349,11 e de € 6.183,22, para os anos de 1999 e de 2000, respectivamente, esclarecendo que a pouca expressão destes valores está associado ao facto do volume de negócios do s.p. ser constituído em grande parte por combustíveis, gás e tabaco, bens sujeitos a IVA segundo regimes particulares de tributação.

(…)

II-2. Motivo, âmbito e incidência temporal

A acção inspectiva foi motivada na sequência da Acção inspectiva corrente especial aos sujeitos passivos do sector de comércio automóvel, com anomalias nas aquisições intracomunitários de bens, de 1999 foi de âmbito geral e com extensão aos exercícios de 1999 e de 2000.

II-3. Outras situações

Na referida “Acção inspectiva’ desencadeada pela “DSEPCPIT - Direcção de Serviços de Estudos, Planeamento e Coordenação da Prevenção e Inspecção Tributária” foi elaborada uma listagem de s.p.s

a controlar onde consta o s.p. “A....., Lda” com uma diferença positiva no sistema VIES, no ano de 1999, no montante de € 16.873,00. Verificou-se posteriormente que relativamente ao ano de 2000, também existiam divergências positivas no sistema VIES, no montante, pouco significativo, de € 169,00 conforme a seguir se discriminam:

| Ano/ Trimestre | Montante (€) | Fornecedor |
|----------------|--------------|-------------------|
| 1999-1 °Trim. | €0,00 | |
| 1999-2°Trim | €0,00 | |
| 1999-3°Trim | €0,00 | |
| 1999-4°Trim | 16.873,00 | c..... (Alemanha) |
| Total 1999 | 16.873,00 | |
| 2000-1°Trim | €41,00 | d..... (Esp.) |
| 2000-2°Trim | €0,00 | |
| 2000-3°Trim | €0,00 | |
| 2000-4°Trim | €128,00 | e..... (Espanha) |
| Total 2000 | €169,00 | |

As divergências no sistema VIES são de sinal positivo (transmissões intracomunitárias declaradas por sujeitos passivos comunitários superiores às aquisições intracomunitárias declaradas pelo s.p. português), sendo de 100%, porquanto se encontravam em falta no sistema informático da DGCI, as declarações periódicas de IVA, dos anos em causa (a única DP de IVA que constava no sistema informático era a referente ao período 01-03T).

Acrescente-se a existência de dívidas em IVA resultantes de liquidações officiosas de 1999 e de 2000, no montante total de € 1.870,50.

Em relação ao IRC verificou-se que a última declaração de rendimentos que constava no sistema informático era a referente ao ano de 2000 e que relativamente às declarações anuais de informação contabilística e fiscal, apenas constava a do ano de 2000.

Constam ainda do processo do s.p., 2 fichas de fiscalização, remetidas a esta Direcção de Finanças pela Direcção de Finanças de Bragança, relativas a “Ficha de dados respeitantes aos sujeitos passivos que obtiveram documentos de transporte em tipografias de áreas territoriais diferentes da sua sede, em cumprimento, do disposto no n.º 6, do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 45/89” onde consta a requisição dos seguintes documentos:

| Designação | Quant | Numeração | Data da requisição |
|------------------|-------|-------------|--------------------|
| V. /Crédito | 250 | De 01 a 250 | 24/08/1999 |
| Facturas | 250 | De 01 a 250 | 24/08/1999 |
| Recibos | 500 | De 01 a 500 | 24/08/1999 |
| A. V. Lançamento | 250 | De 01 a 250 | 24/08/1999 |
| G. Remessa | 250 | De 01 a 250 | 24/08/1999 |

III. Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável

Não aplicável ao caso em apreciação.

IV. Motivo e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indirectos.

Verificou-se com base nos elementos de escrita do s.p. que a MBVM - Margem bruta de venda de mercadorias, no ano de 2000 apresenta um valor de 1,36, valor muito abaixo da média da unidade orgânica (5,75) e/ou mesmo da média nacional (5,39) para o CAE em causa: “50500 - Comércio a retalho de combustíveis” saliente-se que para o ano de 1999 (onde apenas houve actividade após 26/07/1999), este rácio apresenta-se dentro das médias (unidade orgânica e nacional) desse ano.

Face à constatação atrás referida e com base nos balancetes analíticos dos anos de 1999 e de 2000, onde se encontram discriminadas as Compras e as Vendas por “famílias” de produtos, apuram-

-se MBVM incompatíveis com a realidade que a contabilidade deveria reflectir, conforme a seguir se discriminam:

| | 1999 | | | 2000 | | |
|----------------------|------------------------|------------------------|---------|-------------------------|-------------------------|-------------|
| | Compras | Vendas | MBVM | Compras | Vendas | MBVM |
| Mercadorias 5% | 1.746.036 Esc. | 249.753 Esc. | -599,11 | 7.419.871 Esc. | 7.856.6 Esc. | 5,56 |
| Mercadorias 17% | 4.374.697 Esc. | 8.155.409 Esc. | 46,36 | 11.967.170 Esc. | 7.832.405 Esc. | -52,79 |
| Mercadorias 12% | 1.165.420 Esc. | 417.744 Esc. | -178,98 | 2.853.089 Esc. | 1.571 Esc. | -181.509,74 |
| Gás | 129.700 Esc. | -Esc. | | 1.525.102 Esc. | 1.240.360 Esc. | -22,96 |
| Gasóleo | 36.746.943 Esc. | 40.371.002 Esc. | 8,98 | 170.849.209 Esc. | 175.434.967 Esc. | 2,61 |
| Gasolina Super | 13.559.800 Esc. | 13.410.053 Esc. | -1,11 | 45.148.339 Esc. | 45.260.277 Esc. | 1,26 |
| Gasolina s/ chumbo98 | 10.657.109 Esc. | 10.243.724 Esc. | -4,04 | 38.367.409 Esc. | 38.988.632 Esc. | 1,59 |
| Gasolina s/chumbo95 | 16.013.320 Esc. | 15.817.436 Esc. | -1,24 | 72.329.028 Esc. | 73.399.358 Esc. | 1,46 |
| Tabaco | 5.145.885 Esc. | 4.355.980 Esc. | -18,13 | 15.932.495 Esc. | 20.991.596 Esc. | 24,10 |
| Total | 89.537.890 Esc. | 93.021.101 Esc. | | 366.391.712 Esc. | 371.005.811 Esc. | |

Notas:

1) $CMV = E_i + \text{Compras} - E_f$

2) Pressupõe-se: E_i e $E_f = 0$

3) $MBVM = [(Vendas - CMV) / Vendas] \times 100$

Para reforço da constatação que a contabilidade não está sequer próxima da realidade económica do s. p., seleccionaram-se, por amostragem, alguns produtos comercializados pela sociedade, obtendo-se as seguintes margens que nos permitem aferir tal conclusão:

| Cód. | Descritivo | Compra | Venda | Margem 1) | Margem 2) |
|---------|------------------|---------------|---------------|-----------|-----------|
| 111003 | Ag. Luso -33 cl | 33,83 Esc. | 11 0,00 Esc. | 225,16 | 69,25 |
| 111128 | William Law. 70C | 1.297,00 Esc. | 3.250,00 Esc. | 150,58 | 60,09 |
| 111200 | Sag. Lata 33CL | 90,83 Esc. | 160,00 Esc. | 76,15 | 43,23 |
| 111347 | Santal | 72,00 Esc. | 160,00 Esc. | 122,22 | 55,00 |
| 111418 | IceTea | 86,00 Esc. | 160,00 Esc. | 86,05 | 46,25 |
| 112013 | Bollycao | 75,00 Esc. | 150,00 Esc. | 100,00 | 50,00 |
| 112067 | Mini Bolívcao | 11 0,00 Esc. | 180,00 Esc. | 63,64 | 38,89 |
| 113304 | Corneto Royal | 136,75 Esc. | 200,00 Esc. | 46,25 | 31,63 |
| 1133776 | Mento | 49,80 Esc. | 100,00 Esc. | 100,80 | 50,20 |
| 113912 | Bolo Creme | 50,00 Esc. | 120,00 Esc. | 140,00 | 58,33 |
| 122334 | Jerrycan 5L | 655,00 Esc. | 1.200,00 Esc. | 83,21 | 45,42 |
| 133112 | Varta ALK LR6 | 70,00 Esc. | 550,00 Esc. | 685,71 | 87,27 |
| 155219 | Marlboro | 390,00 Esc. | 400,00 Esc. | 2,56 | 2,50 |
| 155303 | Correio Manha | 85,00 Esc. | 100,00 Esc. | 17,65 | 15,00 |
| 155880 | Cassele | 470,00 Esc. | 700,00 Esc. | 48,94 | 32,86 |
| 188001 | Butano 13 Kgs | 1.683,76 Esc. | 2.300,00 Esc. | 36,60 | 26,79 |

Notas:

1) Margem = $[(Vendas - Compras) / Compras] \times 100$

2) Margem = $[(Vendas - Compras) / Vendas] \times 100$

Foi também efectuado um pedido de informações e esclarecimentos, ao abrigo do n.º 4 do artigo 59º da Lei Geral Tributária (LGT), à “B....., S.A.” - único fornecedor de combustível do sp. - solicitando extractos de conta corrente do cliente “A....., Lda” dos anos de 1999 e de 2000 onde após a recepção do solicitado se identificaram um conjunto de facturas, relacionadas em anexo 1, que titulam vendas da “B.....” ao s.p. em análise e cuja contabilização não foi identificada na conta do respectivo fornecedor.

Relativamente às 2 fichas de fiscalização, remetidas a esta Direcção de Finanças pela Direcção de Finanças de Bragança, relativas a ficha de dados respeitantes aos sujeitos passivos que obtiveram documentos de transporte em tipografias de áreas territoriais diferentes da sua sede, em cumprimento do disposto no n.º 6, do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 45/89, onde consta a requisição de 250 V/Crédito,

250 Facturas, 500 Recibos, 250 Av. Lançamento, 250 Guias Remessa e 250 Vendas Dinheiro, verificou-se a emissão/utilização de Facturas, Guias de Remessa, A v. Lançamento (a débito) e de Recibos encontrando-se em falta os livros de V/Crédito e de V. Dinheiro.

Relativamente aos documentos emitidos/utilizados constatou-se que os mesmos não se encontram contabilizados por alegadamente as vendas que os mesmos titulam estarem incluídas nos relatórios vendas que serviram de base à contabilização das Vendas.

Face ao exposto, foi efectuada em 06/01/2003, notificação ao s.p., cuja cópia se junta em anexos 2 solicitando esclarecimentos às dúvidas levantadas, tendo as respostas obtidas sido as seguintes (vide cópia da resposta à notificação em anexo 3,):

1. Apresentar os livros de “Vendas a Crédito” e de “Vendas a Dinheiro”, ambos numerados de 1 a 250, requisitados na tipografia “.....” em Bragança;

R: Os livros utilizados na nossa contabilidade foram todos fornecidos pela empresa B.....; os livros de “Vendas a Crédito” e de “Vendas a Dinheiro” nunca nos foram entregues.

2. Relativamente aos livros de “Facturas” e de ‘Avisos de Lançamento’ os quais foram utilizados parcialmente, foi-nos comunicado que tais documentos não foram contabilizados porquanto seriam a duplicação de vendas tituladas por talões que se encontram contabilizados. Face a esta situação é possível estabelecer a relação entre esses documentos e os respectivos relatórios de vendas? Se sim demonstrar como é feita;

R: Efectivamente, como o processamento das vendas é efectuado através dos talões de vendas saídas do computador e por isso não lançamos qualquer outro tipo de documentação o qual apenas serve para controle interno, pelo que não há a possibilidade de se estabelecer qualquer relacionamento entre talões de vendas e qualquer outro documento como por exemplo facturas ou avisos de lançamento.

3. Demonstrar a contabilização das facturas relacionadas em anexo 1 à notificação, respeitantes aos anos de 1999 e de 2000, que constam na contabilidade da “B....., S.A.” e que titulam vendas a “A....., Lda”;

R: Da análise efectuada à relação de facturas que V. Exas. nos enviaram não foram processadas algumas delas conforme relação que se junta: Esta omissão, deve-se ao facto de extravio de documentação, pois tais documentos nunca foram entregues aos nossos serviços; Total das Facturas não contabilizadas em 1999 e em 2000 é de € 22.207,95 e € 31.623,62, respectivamente.

4. Da análise aos elemento de escrita dos anos de 1999 e de 2000, seleccionaram-se, por amostragem, alguns produtos comercializados pela sociedade, obtendo as respectivas margens com base no rácio [(Vendas - Compras) / Compras] x 100: vide anexo 2 à notificação. Informar se tais margens apuradas são semelhantes às efectivamente praticadas nos anos de 1999 e de 2000, para esses produtos e outros, das mesmas famílias.

R: As margens que foram apuradas em alguns produtos, estão completamente erradas. Tais erros devem-se ao facto de divergências efectuadas quando foram introduzidos os códigos e respectivos preços no computador. Como se tratava de uma instalação nova, o pessoal não estava bem identificado com o sistema, o que provocou anomalias, como essas que V. Exas identificaram. Actualmente já foram corrigidas.

Foi ainda esclarecido pelo s.p. que *“como se compreende, no início de qualquer instalação com sistemas informáticos há sempre problemas de vária ordem. Com base neste princípio, julgamos que relativamente às vendas de combustíveis, tenha havido algumas anomalias, até porque segundo afirmação dos empregados houve alguns dias cortes de energia eléctrica provocando possivelmente falhas nos registos de vendas diárias. Estamos agora a analisar os anos de 1999 e 2000 de modo a detectar mês a mês as faltas através das compras efectuadas, pois também não conseguimos compreender e explicar a margem que existe na venda de combustíveis”*.

Foi também adiantado pelo s.p. que *“após esta análise concluímos que existem várias anomalias que importa corrigir e que pelo exposto, solicitemos a V. Exas que nos seja concedido um espaço de tempo, que julgamos não inferir a 30 dias, a fim de se poder entregar novas declarações de substituição, já com os valores corrigidos”*

Saliente-se ainda para reforço do quadro geral atrás descrito que inexplicável e sistematicamente o s.p. encontra-se em crédito de IVA não havendo razão aparente para tal.

Assim conclui-se, com elevado grau de certeza, que estamos perante a *“impossibilidade de comprovação e quantificação directa o exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável”* de IRC e de IVA pelo que face a essa impossibilidade, vamos proceder à realização da avaliação indirecta nos termos da alínea b) do artigo 87º da Lei Geral Tributária (LGT).

Com efeito a alínea a) do artigo 88º da LGT refere que a impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável pode resultar da insuficiência de elementos de contabilidade ou irregularidades na sua execução (factos que se verificam no caso em apreço), pelo que nos termos do artigo 52º do Código do IRC estão reunidas as condições necessárias e suficientes para a determinação do lucro tributável por métodos indirectos.

V. Critérios de cálculo dos valores corrigidos com recurso a métodos indirectos.

O s.p. encontra-se enquadrado em IVA, desde 26/07/1999, no regime, normal com periodicidade trimestral, com o CAE: 050500 “Comércio a retalho de combustível para veículos a motor” e com tipo de contabilidade organizada (por exigência).

Para o cálculo dos valores corrigidos com recurso a métodos indirectos, vamos utilizar a MBVM, obtida pela fórmula abaixo evidenciada, considerando um valor de “6,00”, valor médio que se situa dentro das médias da unidade orgânica (Faro) e das nacionais, para o CAE: 50 500, nos anos de 1999 e de 2000, arredondada por excesso, face às margens brutas efectivas, obtidas pela amostragem a alguns produtos comercializados pelo s.p.

R01 – MBVM (Margem Bruta Venda de Mercadorias)

Vendas de Mercad. – C.M.V. x 100

Vendas de Mercad.

C.M.V. = EL + Compras – E.F.

Refira-se que para o valor das compras, nos anos de 1999 e de 2000, consideram-se as compras declaradas (expurgadas das devoluções) adicionadas às compras omitidas efectuadas à «B.....» omissão confirmada pelo s.p. na resposta à notificação que se juntou em anexos e discriminada em anexo 4;

Vendas Presumidas:

| | 1999 | 2000 |
|----------------------------------|---------------------|-----------------------|
| Compras (declaradas) | 89.526.169\$00 | 366.427.617\$00 |
| Compras (omitidas) | 4.452.294\$00 | 6.339.966\$00 |
| Compras Corrigidas | 93.978.463\$00 | 372.767.583\$00 |
| Exist. Iniciais | 0\$00 | 1.769.848\$00 |
| Exist. Finais | 1.769.848\$00 | 2.241.042\$00 |
| Custo das Merc. Vendidas | 92.208.615\$00 | 372.296.389\$00 |
| MBVM | 6,00 | 6,00 |
| Vendas Presumidas (Esc) | 98.094.271\$00 | 396.059.988\$00 |
| Vendas Presumidas (Euros) | € 489.292,16 | € 1.975.538,89 |

Nota: No ano de 2000, o Volume de Negócios é obtido pela soma das Vendas agora presumidas com as prestações de serviços declaradas (Esc. 14.477.657\$00)

A) IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

| | 1999 | 2000 |
|---|--------------------|--------------------|
| Vendas Declaradas (1) | 93.021.101 \$00 | 371.005.811\$00 |
| Vendas Presumidas (2) | 396.059.988\$00 | 98.094.271 \$00 |
| Acréscimo às Vendas (3)=(2)-(1) | 5.073.170\$00 | 25.054.177\$00 |
| Acréscimo às Vendas (€) (4)=(3) / 200,482 | €25.304,87 | € 124.969,71 |
| Total das Correções (5)=(4) | €25.304,87 | € 124.969,71 |
| Lucro Tributável Declarado (6) | €3.463,37 | €10.377,41 |
| Lucro Tributável corrigido (7)=(5)+(6) | € 28.768,24 | €135.347,12 |
| IRC a Liquidar Adicionalmente (8)=(7) x Taxa | € 8.603,66 | €39.990,31 |
| 1999: Taxa de IRC de 34% | | |
| 2000: Taxa de IRC de 32% | | |

B) IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

O s.p., tal como já se evidenciou no presente relatório, comercializa diversas categorias de produtos, sendo que a grande componente (Combustíveis, Gás e Tabaco) encontram-se sujeitos a regimes particulares de tributação em sede de IVA, pelo que apenas estão sujeitos ao regime geral deste Imposto os restantes produtos.

Sublinhe-se que as margens comerciais dos restantes produtos são superiores às obtidas na venda do combustível, do gás e do tabaco. Assim em relação às vendas omitidas, presumidas, vamos considerar que 60% correspondem à venda de combustível, de gás e de tabaco e que 40% são referentes à vendas de mercadorias sujeitas a IVA às taxas de 5%, 12% e de 17%.

Apura-se assim, conforme cálculos evidenciados em anexo 6, os seguintes valores de IVA a liquidar adicionalmente:

- 1999: €1.349,11
- 2000: €6.183,22

Para efeito de repartição do IVA por período de Imposto opta-se por considerar que as vendas são uniformes ao longo de cada ano, o que conduz a IVA liquidado em cada período de Imposto constante. Discriminando:

| Ano/Trimestre | IVA a Liquidar resultante da avaliação indirecta |
|----------------------|--|
| 1999-3° Trim. | € 674,56 |
| 1999-4° Trim. | € 674,55 |
| Total de 1999 | € 1.349,11 |
| 2000-1° Trim. | € 1.545,80 |
| 2000-2° Trim. | €1.545,80 |
| 2000-3° Trim. | €1.545,80 |
| 2000-4° Trim | € 1.545,82 |
| Total de 2000 | € 6.183,22 |

Nota: O s.p. está enquadrado em IVA desde 26/07/1999 pelo que no ano de 1999 há apenas dois períodos de Imposto.

VI. Regularizações efectuadas pelo S.P. no decurso da acção de inspecção.

Relativamente ao IVA, o s.p. procedeu, no decurso da acção de inspecção, à entrega das DF5 de IVA que se encontravam em falta, sublinhando que algumas, embora não constassem inicialmente no sistema informático, tinham efectivamente sido entregues.

Discriminando (data do início de actividade: 26/07/1999):

| Período: | Data de entrega | Campo 10 (AIC) | Resultado da declaração: |
|-----------------------|-----------------|--------------------|--------------------------|
| 99-09T | 04/11/2002 | €0,00 | €39,43 C |
| 99-12T | 04/11/2002 | € 16.872,63 | €3.353,14 D |
| Total de 1999: | | € 16.872,63 | |
| 00-03T | 14/05/2002 | €0,00 | € 672,76 C |
| 00-06T | 14/05/2002 | €180,88 | € 1.299,91 C |
| 00-09T | 14/05/2002 | €0,00 | €2.660,00C |
| 00-12T | 14/05/2002 | €132,00 | €952,46C |
| Total de 2000 | | € 313,26 | |

Foram ainda entregues as respeitantes aos períodos 01-06T, 01-09T, 01-12T e 02-06T que se encontravam em falta.

Sublinhe-se que com a entrega das declarações acima discriminadas ficam regularizadas as divergências do sistema VIES, uma vez que essas AICs foram efectivamente praticadas pelo s.p. e por si agora voluntariamente declaradas.

No que respeita às obrigações declarativas em IRC, verificou-se que relativamente aos exercícios de 1999 e de 2000 se encontravam entregues as respectivas declarações de rendimento assim como as declarações anuais de informação contabilística e fiscal, tendo o s.p., no decurso da acção inspectiva, entregue as respeitantes ao exercício de 2001 que se encontravam efectivamente em falta.

No decurso da acção inspectiva apurou-se a falta de entrega nos cofres do Estado de retenções de IRC, efectuadas sobre comissões pagas à “B.....”, nos anos de 1999, 2000 e de 2001, tendo o s.p. procedido ao seu pagamento em 05/12/2002, atingindo as mesmas os seguintes montantes (ver discriminação em anexo 6):

- 1999: €300,16;
- 2000: €4.946,69;
- 2001: € 2.06222.

VII. Infracções verificadas

(...)

VIII. Outros elementos relevantes

É elaborada a Ficha Estatística da “Acção inspectiva aos sujeitos passivos com anomalias nas AICB’s — 1999” para remessa à DSEPCPIT sita na Rua da Prata, 98 - 2º, 1149-027 Lisboa. Para efeito de liquidação do IVA serão elaboradas 2 Notas de Apuramento - Mod. 382, sendo que no respeitante ao IRC serão elaboradas os Mapas de Apuramento - Mod. DC-22 com os respectivos anexos referentes a Métodos Indiciários.

IX. Direito de Audição - Fundamentação

Comunicado ao s.p., em 05/02/2003, o teor do presente relatório, a fim de este exercer, querendo, o direito de audição previsto no artigo 60º da Lei Geral Tributária (L G T), verificou-se a recepção nestes Serviços, em 14/02/2003, de um ofício remetido pelo s.p. solicitando a prorrogação do prazo para o exercício daquele direito (de 8 dias para 15 dias), pedido que teve o deferimento do Exmo. Sr. Director de Finanças de Faro.

Em 20/02/2003, foi recepcionado nestes Serviços um ofício, onde consta o exercício do direito de audição sobre o “Projecto de Relatório de Inspecção Tributária” cuja cópia se junta em anexo 7 e sobre o qual nos vamos pronunciar de seguida.

O s.p. invoca no ponto 6 do seu ofício que aceita que houve omissões na contabilização de compras de combustíveis, mas não nos valores de Esc. 4.452.294\$00 em 1999 e de Esc. 6.339.966\$00 em 2000 pretendendo que estes valores sejam divididos em duas componentes (Compras e Outros Custos), não apresentando contudo elementos, documentos e/ou provas para tal, pelo que consideramos ser de manter o pressuposto inicial.

No mesmo ponto 6, reforçado nos pontos 7º, 8º e 10, o s.p. vem discordar da aplicação do valor de 6,00 para o “R01 - Margem Bruta de Venda de Mercadorias”, cuja fórmula de cálculo se evidencia na pág. 9 do presente relatório (atente-se na fórmula em que o denominador ao as Vendas e não o C. M. V. pelo que está incorrecta a simples multiplicação do C.M. V. por 106%), alegando que a mesma nunca pode ser superior a 5% ou 5,5%, que 6% é exagerado e que 5% e a mais ajustável a actividade exercida.

Contudo, atendendo ao valor da margem de 5,75 (Média da Unidade Orgânica (Faro), do ano de 2000, do Sistema informático da DGCI, para o “CAE: 50500 - Comércio a Retalho de Combustíveis”, e ao facto de o s.p. dispor de uma loja de conveniência, onde como se sabe são praticadas margens muito mais elevadas, justifica-se, em nosso entender o arredondamento para o valor de 6,00 pelo que não há motivo para a alterar para 5,00 ou 5,50.

No ponto 9 do exercício de direito de audição, vem o s.p. afirmar que as vendas omitidas correspondem cerca de 90% à venda de combustíveis, gás e tabaco e cerca de 10% às restantes vendas de mercadorias sujeitas ao regime normal do IVA.

Contudo e considerando o referido quanto à margem, explica-se o rateio por nós adoptado (60% e 40%), para efeitos de cálculo do IVA a liquidar adicionalmente, sublinhando também que as vendas omitidas não serão necessariamente proporcionais à actividade normal da sociedade, i. e. não se pode concluir que sendo a actividade constituída em 90% por venda de combustíveis, gás e tabaco e em 10% por venda de produtos sujeitos ao regime normal do IVA, as vendas omitidas seguem esta mesma proporção.

É no entanto de considerar que efectivamente, no cálculo do Lucro Tributável corrigido, por lapso, não foi considerado na determinação do “CMVMC - Custo Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas” (lapso que seria identificado e corrigido quando fossem produzidos os anexos dos DC-22 respeitantes aos métodos indiciários), as omissões de compras/custos por nós considerados quando

do apuramento das vendas presumidas, pelo que o Lucro Tributável Corrigido, nos anos de 1999 e de 2000 é o seguinte:

| | 1999 | 2000 |
|--|----------------|-----------------|
| Vendas Declaradas (1) | 93.021.101\$00 | 371.005.811\$00 |
| Vendas Presumidas (2) | 98.094.271\$00 | 396.059.988\$00 |
| Acréscimo às Vendas (3)=(2)-(1) | 5.073.170\$00 | 25.054.177\$00 |
| Compras Omitidas (4) | 4.452.294\$00 | 6.339.966\$00 |
| Acréscimo ao Resultado Líquido (5)=(3)-(4) | 620.676\$00 | 18.714.211\$00 |
| Acréscimo ao Resultado Líquido (€) (6)=(5)/200,482 Total das correcções | € 3.096,92 | € 93.346,09 |
| Lucro Tributável Declarado (7) | € 3.463,37 | € 10.377,41 |
| Lucro Tributável corrigido (8)=(6)+(7) | € 6.560,29 | € 103.723,50 |
| IRC a Liquidar Adicionalmente (9)=(6) x Taxa | € 1.052,95 | € 29.870,75 |
| 1999: Taxa de IRC de 34% 2000: Taxa de IRC de 32% | | |

Nota: Junta-se em anexo 8, mapa onde se apura o novo Lucro Tributável (corrigido) parindo dos dados iniciais constantes das declarações fiscais do s.p., onde obviamente se chega ao mesmo valor evidenciado no quadro acima.

Em relação a outros argumentos apresentados no direito de audição exercido pelo s.p., consideramos que os mesmos não são susceptíveis de alterar os pressupostos que estiverem na base da elaboração do projecto de relatório de inspecção tributária, pelo que se mantém os valores propostos de IVA a liquidar adicionalmente sendo o Lucro Tributável Corrigido em sede de IRC o descrito no Capítulo IX do presente relatório.

6-Dão-se por inteiramente reproduzidos os anexos que fazem parte integrante do Relatório de Inspeção, juntos no processo administrativo, designadamente:

Anexo 1: conjunto de facturas que a AF entendeu titularem “vendas” da impugnante (cfr. documento junto a fls. 39 do processo administrativo apenso):

| ANEXO 1 | | |
|----------------------|----------|--------------------------------------|
| Data | Factura | Valor Líquido |
| 30-09-1999 | M9109944 | 4.394.418 Esc. |
| 10-12-1999 | M9403124 | 56.937 Esc. |
| 24-12-1999 | M9403465 | 717 Esc. |
| 27-12-1999 | M9903566 | 222 Esc. |
| TOTAL DE 1999 | | Esc.4.452.294\$ / € 22.207,95 |
| 19-03-2000 | M0400444 | 298.946 Esc. |
| 29-03-2000 | M0400655 | 66.371 Esc. |
| 29-03-2000 | M0400554 | 62.614 Esc. |
| 30-03-2000 | M0400758 | 60.760 Esc. |
| 12-04-2000 | M0400863 | 54.480 Esc. |
| 19-04-2000 | M0400975 | 64.022 Esc. |
| 20-04-2000 | M0401090 | 26.252 Esc. |
| 28-04-2000 | M0401275 | 89.160 Esc. |
| 03-05-2000 | M0404979 | 2.289.644 Esc. |
| 08-05-2000 | M0401382 | 148.940 Esc. |
| 10-05-2000 | M0405272 | 4.556.709 Esc. |
| 10-05-2000 | M0401460 | 68.931 Esc. |
| 15-05-2000 | M0401514 | 45.356 Esc. |

| Data | Factura | Valor Líquido |
|----------------------|----------|--------------------------------------|
| 29-05-2000 | M0401717 | 80.413 Esc. |
| 15-06-2000 | M0401832 | 87.344 Esc. |
| 27-06-2000 | M0401994 | 77.130 Esc. |
| 19-07-2000 | M0402206 | 69.999 Esc. |
| 24-07-2000 | M0402312 | 71.499 Esc. |
| 13-08-2000 | M0402940 | 93.124 Esc. |
| 18-09-2000 | M0403230 | 236.714 Esc. |
| 19-09-2000 | M0403319 | 107.424 Esc. |
| 25-09-2000 | M0403443 | 77.009 Esc. |
| 19-10-2000 | M0403670 | 91.047 Esc. |
| 23-10-2000 | M0403781 | 69.926 Esc. |
| 16-11-2000 | M0404137 | 96.123 Esc. |
| 23-11-2000 | M0404256 | 102.670 Esc. |
| 11-12-2000 | M0404469 | 75.163 Esc. |
| 20-12-2000 | M0404644 | 87.391 Esc. |
| TOTAL DE 2000 | | Esc.9.255.161\$ / € 46.164,55 |

Anexo 4: discriminação de facturas B....., que a AF entendeu, a final, titularem vendas (cfr. documento junto a fls. 44 do processo administrativo apenso):

“Facturas emitidas pela “B.....”: cuja contabilização não foi detectada na escrita do s.p. (na respectiva conta do fornecedor):

| Data | Factura | Valor Líquido | Facturas não assinaladas pelo s.p. como contabilizadas (omitidas) |
|------------------------------|----------|-----------------------|---|
| 30-09-1999 | M9109944 | 4.3947418 Esc. | 4.394.418 Esc. |
| 10-12-1999 | M9403124 | 56.937 Esc. | 56.937 Esc. |
| 24-12-1999 | M9403465 | 717 Esc. | 717 Esc. |
| 27-12-1999 | M9403566 | 222 Esc. | 222 Esc. |
| TOTAL DE 1999 (Esc.) | | 4.452.294 Esc. | 4.452.294 Esc. |
| TOTAL DE 1999 (Euros) | | € 22.207,95 | € 22.207,95 |
| 19-03-2000 | M0400444 | 298.946 Esc. | |
| 29-03-2000 | M0400655 | 66.371 Esc. | 66.371 Esc. |
| 29-03-2000 | M0400554 | 62.614 Esc. | 62.614 Esc. |
| 30-03-2000 | M0400758 | 60.760 Esc. | |
| 12-04-2000 | M0400863 | 54.480 Esc. | 54.480 Es. |
| 19-04-2000 | M0400975 | 64.022 Esc. | |
| 20-04-2000 | M0401090 | 26252 Esc. | 26.252 Esc. |
| 28-04-2000 | M0401275 | 89.160 Esc. | |
| 03-05-2000 | M0404979 | 2.289.644 Esc. | 2.289.644 Esc. |
| 08-05-2000 | M0401382 | 148.940 Esc. | 148.940 Esc. |
| 10-05-2000 | M0405272 | 4.556.709 Esc. | 4.556.709 Esc. |
| 10-05-2000 | M0401460 | 68.931 Esc. | 68.931 Esc. |
| 15-05-2000 | M0401514 | 45.356 Esc. | |
| 29-05-2000 | M0401717 | 80.413 Esc. | |
| 15-06-2000 | M0401832 | 87.344 Esc. | |
| 27-06-2000 | M0401994 | 77.130 Esc. | |
| 19-07-2000 | M0402206 | 69.999 Esc. | 69.999 Esc. |

| Data | Factura | Valor Líquido | Facturas não assinaladas pelo s.p. como contabilizadas (omitidas) |
|------------------------------|----------|-----------------------|---|
| 24-07-2000 | M0402312 | 71.499 Esc. | 71.499Esc. |
| 13-08-2000 | M0402940 | 93.124 Esc. | 93.124 Esc. |
| 16-09-2000 | M0403230 | 238.71 4 Esc. | 238.71 4 Esc. |
| 1 9-09-2000 | M0403319 | 107.424 Esc. | |
| 25-09-2000 | M0403443 | 77.009 Esc. | |
| 19-10-2000 | M0403670 | 91.047 Esc. | 91.047 Esc |
| 23-10-2000 | M0403781 | 69.926 Esc. | |
| 16-11-2000 | M04Q4137 | 96.123 Esc. | |
| 23-11-2000 | M0404256 | 102.670 Esc. | |
| 11-12-2000 | M0404469 | 75.163 Esc. | |
| 20-12-2000 | M0404644 | 87.391 Esc. | |
| TOTAL DE 2000 (Esc.) | | 9.255.161 Esc. | 7.836.324 Esc |
| TOTAL DE 2000 (Euros) | | € 46.164,55 | € 39.087,42 |

Nota: Em 2000 foi contabilizada pelo s. p. uma factura no montante de Esc. 1.496.358.300 cujo montante não foi detectado no extracto da B.....

Montantes de compras à B..... não contabilizadas:

1999: €22207,95

2000: Esc. 7.836.324\$00 - Esc. 1.496.358\$00 = Esc. 6.339.966\$00 = € 31.623,62

7- Pela impugnante foi requerida a revisão da matéria tributável tendo os peritos do contribuinte e da AT lavrado os respectivos laudos (cfr. documentos juntos a fls.41 a 53 dos presentes autos);

8- É do seguinte teor o laudo do Perito da Administração Tributária (cfr. documento junto a fls.50 a 52 dos presentes autos):

“Em face do relatório efectuado pelos Serviços de Inspeção Tributária e do pedido de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos apresentado pelo sujeito passivo, e após reunião dos peritos na qual não foi possível estabelecer acordo, lavro o presente laudo que reflecte a posição do perito designado pela Administração Tributária.

No relatório de inspeção procedeu-se ao apuramento dos lucros tributáveis de I. R. C. dos exercícios de 1999 e 2000 com recurso a métodos indirectos de acordo com o estabelecida nos artigos 87º a 90º da L. G. T.

A fundamentação para a aplicação de métodos indirectos baseia-se na impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável devido a irregularidades verificadas na contabilidade que se encontram exhaustivamente descritas no ponto IV do relatório de inspeção.

O critério utilizado nos cálculos efectuados no recurso a métodos indirectos está previsto no n.º 1 do artigo 90º da L. G. T. e concretizou-se na aplicação do rácio R01 disponível no sistema informático dos serviços para determinação do valor das vendas presumidas, tendo em conta o acréscimo ao valor das compras que não tinham sido contabilizadas, com a natural repercussão no cálculo do custo das mercadorias vendidas. A partir do valor das vendas presumidas apurou-se o I.V.A. em falta considerando que 60% das vendas omitidas se encontravam sujeitas aos regimes particulares de tributação e 40% das mesmas estariam sujeitas ao regime geral de tributação do referido imposto.

O sujeito passivo tinha exercido o direito de audição nos termos dos artigos 60º da L.G.T e R.C.P.I.T. na sequência de projecto de relatório efectuado, tendo reconhecido os erros e omissões na escrita da empresa e contestando essencialmente o valor das compras omitidas, a margem utilizada e a repartição das vendas omitidas. Relativamente a estas questões não foi feita qualquer alteração do projecto de relatório do para o relatório final, tendo apenas sido corrigido um lapso cometido no mapa resumo das conclusões da acção inspectiva e no 2º quadro constante da página 10 do relatório que passou a ser como se apresenta na página 14 do referido relatório.

Em pedido de revisão oficiosa apresentado nos termos do artigo 91º da L.G. T. vem o sujeito passivo reclamar de matéria tributável de I.R.C. que lhe foi fixada por métodos indirectos dos exercícios de 1999 e 2000 nos montantes de: € 6.560,29 e € 103.723,50, respectivamente, e I.V.A. apurado em falta referente aos mesmos exercícios de: € 1.349,11 e €6.183,22. A reclamação apresentada é composta por 24 pontos e um anexo e é na sua essência idêntica ao direito de audição com as mesmas pretensões e os mesmos cálculos já anteriormente apresentados.

A primeira reunião efectuada pelos peritos ocorreu no dia vinte e três de Maio de dois mil e três e nela apenas se trocaram impressões acerca dos pontos fundamentais constantes da reclamação e que

se verificou serem os mesmos já apresentados no exercício do direito de audição, e decidiu-se marcar nova reunião para dia três de Junho de dois mil e três.

Nesta segunda reunião, e logo desde o início, manifestei a minha abertura no sentido de se poder alterar duas das situações existentes no relatório de inspecção e que eram objecto de contestação por parte do sujeito passivo. Concretamente a 1ª. seria que o rácio aplicado para determinação das vendas corrigidas R01 ficasse de acordo com o que consta no sistema informático, ou seja, 5,75% e não os 6% como foi feito no relatório, atendendo a que embora haja uma loja de conveniência onde são habitualmente praticados preços bastante elevados, também é verdade que há que ter em conta o referido no ponto 3º da reclamação e daí a minha compreensão no sentido de tentar estabelecer o acordo baixando de 6% para 5,75% o rácio utilizado, mostrando mesmo ao perito nomeado pelo sujeito passivo os cálculos que tinha efectuado em rascunho já com esta hipótese. O 2º ponto em que continuei a tentar o acordo refere-se à repartição das vendas omitidas, que no relatório de inspecção se considera como 60% sujeitas aos regimes particulares de tributação e 40% sujeitas ao regime geral (conforme anexo 5 ao relatório de inspecção) e que o sujeito passivo pretende a sua alteração para 90% e 10%, respectivamente (ponto 20 da reclamação), prontifiquei-me a aceitar esta repartição pretendida na medida em que estas percentagens se aproximam mais da estrutura das compras constante do anexo 5 do relatório de inspecção, correndo embora riscos, uma vez que nada me garante que as vendas omitidas sigam a lógica desta estrutura.

Após a exposição destas duas situações que para mim eram susceptíveis de alteração passei a descrever aquelas em que não via razões para fazer alterações e que são: 1º. o valor das compras omitidas que o contribuinte pretende subdividir uma parte em custos e outra em compras como refere nos pontos 7º e 8º da reclamação e já tinha também manifestado no exercício do direito de audição, contudo os documentos agora apresentados e que constituem o anexo da reclamação continuam a não me esclarecer no sentido de alterar o que consta do relatório da inspecção; 2º o rácio utilizado para o cálculo das vendas corrigidas que se encontra descrito na página 9 do relatório da inspecção e que mais uma vez se encontra explicado na página 13 do mesmo relatório, no comentário ao direito de audição e que foi por mim pacientemente explicado na reunião de peritos com resolução da equação e explicando todos os passos, mas infelizmente com resultados infrutíferos e constituindo o principal objecto de discórdia que não permitiu o acordo porque o perito, nomeado pelo contribuinte não percebeu nem no projecto de relatório, nem no relatório final, nem agora na reunião de peritos que o que foi feito no relator o foi a aplicação de um rácio cuja resolução se faz através de uma equação com uma incógnita que são as vendas que pretendemos determinar, O primeiro membro da equação tem no numerador a diferença entre a incógnita e o custo das mercadorias vendidas e no denominador a incógnita, O segundo membro da equação é o valor que consta no sistema informático para empresas do mesmo C.A.E. e que no caso em apreço foi considerado 6%.

Como se compreende a situação descrita não tem nada a ver com os cálculos apresentada pelo perito designado pelo sujeito passivo e que ele pretende serem os únicos possíveis e correctos (pontos 14º e 16º de reclamação).

Em conclusão, penso que os pressupostos para a aplicação dos métodos indirectos estão devidamente fundamentados no relatório da inspecção, dando-se cumprimento ao estabelecido na 1ª. parte do nº3 do artigo 74º da L.G.T., não tendo o sujeito passivo cumprido com o estabelecido na última parte do nº3 do mesmo artigo, uma vez que não conseguiu provar o excesso da respectiva quantificação.

Assim sendo, e face a tudo o que foi exposto, penso que se devem manter os valores fixados quer para efeitos de I.R.C.: exercício de 1999 - € 6.560,29 e exercício de 2000 - € 103.723,50, quer para efeitos de I.V.A.: exercício de 1999 - € 1.349,11 e exercício de 2000- € 6.183,22'

9- Em 18 de Junho de 2003, foi proferida decisão no processo de revisão da matéria tributável e, não tendo havido acordo, o decisor concordou com a posição do Perito da Administração Tributária (cfr. documento junto a fls. 53 dos presentes autos);

10- Foi liquidado I.V.A. adicional relativo ao período de 1999, no valor de € 1.349,11 e juros compensatórios no valor de € 155,24 e € 143,34 com data limite de pagamento voluntário em 30/09/2003 (fls. documentos juntos a fls.54 a 56 dos presentes autos);

11- Foi liquidado I.V.A. adicional relativo ao período de 2000, no valor de € 6.183,22 e juros compensatórios de € 301,79, € 274,22, € 247,24 e € 219,97, com data limite de pagamento voluntário em 30/09/2003 (cfr. documentos juntos a fls.57 a 61 dos presentes autos);

12- A "B....." veio informar que (cfr. documento junto a fls.142 e 143 dos presentes autos):

"B....., S.A., tendo sido notificada, em 18 de Abril p.p., de Vosso douto Ofício à margem referenciado, vem, por esta via e em cumprimento do nele estipulado, expor o seguinte:

1. Quanto aos pontos 12 e 13 do requerimento da Impugnante, esclarece-se que as facturas da série "M XX XXXXX", que contêm a menção "referente ao documento «TXXXXXX», são documentos de movimento interno que só servem para efeitos de registo na conta corrente do cliente na B....., sendo as facturas da série T, as que suportam a respectiva prestação de serviços prestados.

2. Para melhor entendimento do acima exposto em 1., junto com o presente se envia Listagem explicativa da correspondência entre as facturas de movimento interno e as facturas do negócio “Star” série T enviadas ao cliente e que devem estar escrituradas na respectiva contabilidade.

3. Nos comentários inseridos nessa Listagem ora anexa estão discriminadas as operações efectuadas que serviram de base à emissão das facturas referidas no requerimento da Impugnante.

4. Assim, e tendo por base a referida Listagem que se junta como doc. 1 e que aqui se dá para todos os efeitos legais por reproduzida, verifica-se que as facturas identificadas pela Impugnante respeitam ao fornecimento de combustíveis, à prestação de serviços de utilização do “sistema de cartões star” e aos serviços de cartão cliente.

5. O que responde ao esclarecimento constante do último parágrafo do requerimento da Impugnante.

6. Mais se junta ao presente, como documentos 2 a 33, os quais se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, cópias da documentação acima referida.”

13- Da listagem enviada pela “B.....”, constam os seguintes documentos (cfr. listagem de fls.144 dos presentes autos; cópias de facturas juntas a fls.145 a 202 dos presentes autos):

“LISTA EXPLICATIVA DAS FACTURAS MENCIONADAS NO ANEXO -1

VI. O presente recurso vem interposto ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA que dispõe o seguinte:

“1. Das decisões proferidas em segunda 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.

2. A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

3. Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado.

4. O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objeto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

5. A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objeto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo”.

VI.1. Ora, antes de mais, cabe conhecer da questão prévia suscitada pelo MºPº, isto é, da questão da competência desta Secção para, nos termos e ao abrigo do disposto no art.º 150º do CPTA, admitir, apreciar e decidir recurso excepcional de revista consagrado no referido preceito da citada lei adjectiva.

Embora não isenta de dúvidas e de controvérsia doutrinária e jurisprudencial, a suscitada questão prévia vem conhecendo decisão reiterada, uniforme e pacífica no sentido da admissibilidade deste recurso extraordinário também em sede de contencioso tributário, – cfr., entre outros, os acórdãos proferidos nos processos n.º 1075/11 e n.º 899/11, em 12.01.2012, e processos n.º 1140/11, 237/12 e 284/12, em 26.04 de 2012,

Podemos assim concluir que este entendimento vem logrando consolidação jurisprudencial que, à luz do disposto no art.º 8º n.º 3 do CCivil, não pode deixar de merecer aqui também consagração decisória, em termos de, assim, se obter interpretação e aplicação uniformes do direito.

Assim sendo, indefere-se a referida questão prévia, julgando-se competente para o recurso excepcional de revista (artigo 150º do CPTA) também a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Posto isto, vejamos agora, se, *in casu*, se verificam ou não os pressupostos de admissibilidade.

Vejamos então.

VI.2. Para justificar a admissão do recurso, o recorrente invocou o seguinte:

A questão se saber se a dúvida fundada sobre a quantificação do facto tributário consubstancia a existência de erro nos pressupostos de facto, para efeitos de verificação dos requisitos para condenação no pagamento de juros indemnizatórios, assume relevância jurídica ou social, aferida em termos da utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo, da interposição do presente recurso a possibilidade da melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do direito, dado que tal questão tem capacidade para se repetir num número indeterminado de casos futuros.

Isto tendo em conta não só a pertinência da questão jurídica centrada na consideração de que a anulação do acto tributário por via de uma presunção legal - que, em caso de dúvida fundada sobre a quantificação de facto tributário, onera a Fazenda Pública (artigo 100º, n.º 1 do CPPT) - integra a noção de erro imputável aos serviços, como determinante para condenar no pagamento de juros indemnizatórios,

são questões susceptíveis de requerer uma apreciação por parte do STA, tendo em vista a necessidade de uma melhor aplicação do direito, neste e em outros casos concretos.

Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista uma vez que o mesmo versa sobre matéria acerca da qual é necessário clarificar a aplicação do direito a estes casos, sendo certo que a resposta a dar a essa questão pode interessar a um leque alargado de interessados e eventuais casos futuros, pelo que, o presente recurso servirá para uma melhor e, a partir da pronúncia do STA, uniforme aplicação do direito.

VI.3. O artº 100º do CPPT estabelece o seguinte:

“1. Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.

2. Em caso da quantificação da matéria tributável por métodos indirectos não se considera existir dúvida fundada, para efeitos do número anterior, se o fundamento da aplicação daqueles consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição da contabilidade ou escrita e demais documentos legalmente exigidos ou a sua falsificação, ocultação ou destruição ainda que os contribuintes invoquem razões acidentais.

3. O disposto no número anterior não prejudica a possibilidade de na impugnação judicial o impugnante demonstrar erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada”.

No caso concreto dos autos, o acto não foi anulado em virtude de “*fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário*”. Pelo contrário, ficou escrito no acórdão recorrido que “... a sentença recorrida julgou totalmente procedente a impugnação que originou o presente processo, tudo em virtude da sociedade impugnante lograr a prova do erro de quantificação da matéria tributável por parte da A. Fiscal e na utilização de métodos indirectos, assim anulando as liquidações objeto do processo...”

Assim sendo, o recurso carece totalmente de objecto já que a questão suscitada nem sequer foi tratada nos autos, tanto bastando para a rejeição do mesmo.

VII. Nestes termos e pelo exposto não se admite o recurso.

Custas pela Fazenda Pública.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* – *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Responsável Subsidiário. Coima. Inconstitucionalidade. Ilegitimidade.

Sumário:

- I — *Tendo em conta que o acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 437/2011, prolatado no proc. n.º 206/10, julgou não ser inconstitucional a norma do artigo 8.º, n.º 1, do RGIT, e tendo em conta que, na sequência dessa jurisprudência mais qualificada em termos de controlo da constitucionalidade das normas, a jurisprudência do STA sofreu uma alteração, passando também a acolher essa posição, deve decidir-se pela não inconstitucionalidade da norma, em conformidade com ao disposto no artigo 8.º n.º 3 do Código Civil.*
- II — *Todavia, o art. 8º do RGIT não consagra qualquer presunção de culpa e, por isso, recai sobre o autor do despacho de reversão o ónus de alegar a culpa do gerente pela insuficiência do património social e, sempre que essa alegação seja contestada em sede de oposição, recai sobre a Fazenda Pública o ónus de a provar, em conformidade com o disposto no artigo 74.º n.º 1 da LGT, sob pena de ilegitimidade do oponente para a execução.*
- III — *Por outro lado, nem o artigo 8.º do RGIT nem o artigo 24.º da LGT estendem a responsabilidade subsidiária dos gerentes às dívidas de custas e encargos dos processos de contra-ordenação fiscal, pelo que também se verifica a invocada ilegitimidade do oponente para a execução fiscal no que toca a esses encargos da responsabilidade da sociedade arguida.*

Processo n.º 341/13-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrido: A.....
 Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. A Fazenda Pública interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo do Porto que julgou parcialmente procedente a oposição que A..... deduziu à execução fiscal n.º n.º 3182200601003534 e apensos, contra si revertida para cobrança de dívidas provenientes de coimas e encargos dos respectivos processos de contra-ordenação fiscal, de IRS de 2005 e de IVA de 2004, 2005 e 2006, sentença que restringiu a procedência da oposição às dívidas proveniente de coimas fiscais, julgando-a improcedente quanto ao demais.

Nas respectivas alegações, conclui o seguinte.

A. A douta sentença recorrida julgou a oposição parcialmente procedente, determinando, consequentemente, a extinção da execução quanto aos créditos fiscais resultantes de coimas, recusando a aplicação do art. 8º do RGIT, quando interpretado no sentido de consagrar uma responsabilidade pelas coimas que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal contra gerentes ou administradores da sociedade devedora, com o que a Fazenda Pública não se conforma.

B. A jurisprudência do Tribunal Constitucional, tirada em Plenário, atenta a jurisprudência divergente das secções, foi no sentido de não julgar inconstitucional a norma do artº 8º do RGIT, quando interpretada no sentido de consagrar a responsabilidade pelas coimas que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários, conforme acórdão 437/2011, de 03.10.2011, no processo 206/10, posição reforçada, posteriormente àquela decisão, pelo Acórdão 249/12, tirado no processo 789/11, de 22.05.2012, para o qual se remete, atenta a sua clareza, por brevidade de exposição.

C. A alteração da composição do Tribunal Constitucional não é argumentação atendível para a não observância da jurisprudência uniformizada por aquele Tribunal, se assim fosse considerado, assistir-se-ia à desvalorização ou inobservância das decisões dos Tribunais Superiores, sem que tal facto adviesse de o mesmo órgão ter manifestado, posteriormente, posição diferente da anteriormente fixada, o que não se mostra consentâneo nem coerente com os princípios que regem o nosso sistema jurídico e judiciário.

D. Os magistrados judiciais julgam apenas “segundo a Constituição e a lei e não estão sujeitos a ordens ou instruções, salvo o dever de acatamento pelos tribunais inferiores das decisões proferidas, em via de recurso, pelos tribunais superiores” e, salvo casos especiais, nenhum juiz está vinculado por uma decisão proferida noutro processo, mesmo que provinda de um tribunal superior, não vigorando no nosso país, a regra do precedente do sistema anglo-saxónico, em que o precedente fixado pelos tribunais judiciais superiores é vinculativo para os inferiores, ainda assim, no caso de jurisprudência uniformizada pelo Pleno do Tribunal Constitucional, tendo este competência especializada, deve o Tribunal inferior ter especial cuidado e invocar razões ponderosas e fortes para se distanciar da jurisprudência do TC.

E. Neste seguimento, a defesa da posição assumida na sentença recorrida através da adopção da perspectiva manifestada na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, não se mostra atendível na medida em que o STA tem, na jurisprudência mais recente (posterior à tese sustentada no acórdão citado, de 16.12.2009), vindo a considerar ser de proceder a uma interpretação correctiva da alínea c), do n.º 1, do art. 148º do CPPT introduzida pela Lei 3-B/2010, de 18/04, de modo a alcançar o pensamento legislativo subjacente a essa alteração “de incluir na execução fiscal a responsabilidade civil do gestor pelo não pagamento das coimas em que a empresa foi condenada”.

F. Assim, o entendimento uniformizado pelo STA tem vindo a ser o de que “em relação aos processos pendentes à data da entrada em vigor da Lei n.º 3-B/2010 de 18 de Abril, que alterou o artigo 148º do CPPT, o sistema de reversão da execução fiscal não se presta a dar efetividade à responsabilidade civil do gestor pelas coimas aplicadas à empresa durante o período da sua gestão”, sendo que, as reversões concretizadas antes dessa data, “só são válidas se o potencial revertido efetivamente exerceu o contraditório e a defesa relativamente à coima aplicada à devedora originária”.

G. Tendo o oponente sido citado, na qualidade de responsável subsidiário, no âmbito do processo executivo, em 08.11.2010, conforme dado como provado no ponto 6 dos “factos provados” da sentença recorrida, a mesma deve ser anulada na parte em que recusou a aplicação do art. 8º do RGIT com fundamento em inconstitucionalidade.

1.2. O Recorrido apresentou contra-alegações, que rematou com as seguintes conclusões:

a) presente recurso está votado ao insucesso, porquanto o entendimento professado pelo Tribunal a quo é legal e constitucionalmente sustentado, sendo aquele que melhor se coaduna com os mais basilares princípios do Estado de Direito Democrático,

b) Por outro lado, independentemente do entendimento que venha a ser sufragado por este Venerando Tribunal, quanto à responsabilidade subsidiária por coimas, queda o elemento da culpa.

c) A Fazenda Pública não provou, nem tão pouco alegou, factos consubstanciadores da existência de culpa por parte do Oponente na génese da insuficiência do património social para pagamento da dívida.

d) Desta feita, sempre teria de ser julgada procedente a oposição à execução deduzida, o que conduzirá, in totum, à total improcedência do presente recurso.

1.3. O Exm^o Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que devia ser concedido provimento do recurso, com base na mais recente jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo no sentido da não inconstitucionalidade do artigo n.º do REGIT.

2. Na sentença recorrida julgou-se como provada a seguinte factualidade:

1. Para cobrança de créditos provenientes de coimas e encargos de processos de contra-ordenação, créditos de IRS, referentes a 2005, e créditos de IVA, relativos a 2004, 2005 e 2006, no montante global de € 8.434,04, foram instaurados pela Fazenda Pública contra “B....., Lda.”, CF n.º, o Processo de Execução Fiscal n.º 3182200601003534 e apensos.

2. Na Conservatória do Registo Comercial do Porto encontra-se registado o contrato de constituição da sociedade comercial “B....., Lda.”, CF n.º, e nele consta o ora oponente como gerente.

3. Dá-se por reproduzida a informação de fls. 39/42 donde consta “Das diligências efectuadas nos processos executivos verificou-se relativamente à firma executada: que esta já não exercia actividade no domicílio fiscal e que as instalações se encontravam encerradas, desconhecendo-se o actual paradeiro.

4. A Administração Tributária, em 4/3/2010, remeteu ao oponente carta registada com vista à notificação do oponente para exercer o direito de audição em relação à projectada reversão no processo de execução fiscal aludido em 1.

5. A Administração Tributária, em 5/11/2010, remeteu ao oponente carta registada com vista à notificação do oponente do despacho de reversão lavrado no processo de execução fiscal aludido em 1.

6. O oponente foi citado, na qualidade de responsável subsidiário, no âmbito do processo de execução fiscal aludido em 1, em 8/11/2010.

7. A presente oposição foi apresentada em 7/12/2010.

2.2. E julgou como não provado o seguinte:

«FACTOS NÃO PROVADOS

Nada mais se provou com interesse para o conhecimento do mérito designadamente que a insuficiência do património societário ocorreu pelas “condições de mercado”, conceito vago que importava concretizar, e levou ao abaixamento das vendas e inexistência de dinheiro para pagar aos trabalhadores e fornecedores, e que o oponente exerceu a gerência “com a maior atenção”, e procurou promover a sociedade no mercado, alegação conclusiva que importava concretizar em factos concretos.

3. O ora recorrido deduziu oposição à execução fiscal contra si revertida para cobrança de dívidas provenientes de coimas e encargos dos respectivos processos de contra-ordenação fiscal, de IRS e de IVA, alegando, em suma, o seguinte: (i) a inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT por violação dos princípios da intransmissibilidade das penas e da presunção de inocência; (ii) a sua ilegitimidade para a execução no que respeita a estas dívidas, em virtude a administração fiscal não ter alegado e provado, como lhe competia, quaisquer factos consubstanciadores da culpa do oponente; (iii) a sua ilegitimidade para a execução no que respeita às restantes dívidas, em virtude de não ter tido culpa na insuficiência do património societário para satisfação dessas dívidas; (iv) a prescrição das dívidas exequendas; (v) a caducidade do direito à liquidação.

A sentença recorrida julgou improcedente a oposição no que toca às dívidas de IRS e de IVA, e procedente no que toca às dívidas proveniente de coimas fiscais e encargos dos processos de contra-ordenação, face à invocada inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT, aderindo à tese adoptada pelo Supremo Tribunal Administrativo em 16/12/2009, no processo n.º 01074/09, e pelo Tribunal Constitucional em 23/02/2011, no processo n.º 0551/10.

A Fazenda Pública discorda do julgamento efectuado, advogando que a actual jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo se consolidou no sentido da não inconstitucionalidade do artigo 8º do REGIT.

No que tem a recorrente incontestável razão.

Com efeito, o acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 437/2011, prolatado no processo n.º 206/10, julgou não ser «*inconstitucional a norma do artigo 8.º, n.º 1, do RGIT, quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas, que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora*». E na sequência dessa jurisprudência mais qualificada em termos de controlo da constitucionalidade das normas, a jurisprudência do STA sofreu uma inevitável alteração, passando igualmente a acolher essa posição, porque adoptada em formação plenária, conforme se pode ver pela leitura dos acórdãos proferidos em 19/4/2012, no proc. n.º 1216/09, em 21/11/2012, no proc. n.º 1176/11, em 9/1/2013, no proc.

n.º 1187/12, em 16/1/2013, no proc. n.º 312/12, em 30/1/2013, no proc. n.º 1036/12, em 26/06/2013, no proc. n.º 554/13.

Deste modo, tendo em conta que este juízo de não considerar inconstitucional o art. 8.º do RGIT se assume hoje como a orientação jurisprudencial mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, deve decidir-se pela não inconstitucionalidade da norma, atento ao disposto no artigo 8.º n.º 3 do Código Civil.

Razão por que se impõe revogar a sentença que desse modo decidiu.

Face a essa revogação, importa passar ao conhecimento, por substituição, da invocada questão da ilegitimidade do oponente para a execução no que toca a estas dívidas, questão cujo conhecimento ficara prejudicado pela decisão de inconstitucionalidade da norma proferida na sentença recorrida.

Segundo o oponente, verifica-se a sua ilegitimidade para a execução no que respeita a estas dívidas, em virtude de a administração fiscal não ter alegado e provado, como lhe competia, quaisquer factos consubstanciadores da sua culpa na insuficiência do património da sociedade originária devedora.

Efectivamente, analisado o teor do artigo 8.º do RGIT, verifica-se que este, ao contrário do artigo 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT, não prevê qualquer presunção de culpa no que concerne à insuficiência do património da originária devedora de que possa prevalecer-se a administração fiscal, pelo que cabia a esta alegar e demonstrar a culpa do respectivo gerente por essa insuficiência, como pressuposto necessário da efectivação da sua responsabilidade subsidiária.

Em suma, o art. 8.º do RGIT não consagra qualquer presunção de culpa e, por isso, recai sobre o autor do despacho de reversão o *onus de alegar* a culpa do gerente pela insuficiência do património social e, sempre que essa alegação seja contestada em sede de oposição, recai sobre a Fazenda Pública o *onus de a provar*, em conformidade com o disposto no art.º 74.º n.º 1 da Lei Geral Tributária, segundo o qual «o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque».

No caso vertente, compulsado o despacho de reversão, verifica-se, desde logo, que nada foi alegado quanto à culpa do revertido, ora recorrido, na insuficiência do património da sociedade originária devedora ou na falta de pagamento da coima.

O que, desde logo, provoca a ilegitimidade do oponente para a execução.

E, de todo o modo, à luz da factualidade provada na sentença, verifica-se que nada ficou demonstrado quanto a essa eventual culpa do oponente, pelo que competindo à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos para essa responsabilização subsidiária, deve tal falta de prova ser valorada contra si.

Por fim, uma nota final para dizer que nem o artigo 8.º do RGIT nem o artigo 24.º da LGT estendem a responsabilidade subsidiária dos gerentes às dívidas de custas e encargos dos processos de contra-ordenação fiscal, pelo que sempre se verificaria a invocada ilegitimidade do oponente/recorrido para a execução fiscal no que toca a esses encargos da responsabilidade da sociedade arguida nesses processos.

Razão por que se impõe julgar, em substituição, procedente a oposição por ilegitimidade do oponente/recorrido para ser responsabilizado por tais dívidas.

4. Pelo exposto, acordam os juízes da Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida no segmento impugnado e julgar, em substituição, procedente a oposição no que toca às dívidas de coimas e encargos dos processos de contra-ordenação fiscal, por ilegitimidade do oponente para ser responsabilizado por tais dívidas.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 10 de julho de 2013.

Assunto:

Taxa de ocupação da via pública. Pedido de revisão oficiosa: tempestividade. Juros indemnizatórios.

Sumário.

I — Ainda que estejam em causa taxas municipais como a de ocupação da via pública, nada impede que o interessado solicite a revisão oficiosa da liquidação nos termos e no prazo do artigo 78.º, da LGT, independentemente de não ter anteriormente deduzido reclamação graciosa.

- II — *Para além da Taxa Municipal de Direitos de Passagem prevista no artigo 106.º da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro (Lei das Comunicações Electrónicas) não podem ser cobradas às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público quaisquer outras taxas pela instalação de sistemas e equipamentos em terreno do domínio público e que tenham como contrapartida a utilização desse terreno, sob pena de se estar a tributar duplamente a mesma realidade e esta dupla tributação ser inadmissível em matéria de taxas, na medida em que estas constituem, por natureza, a contrapartida pela obtenção de um determinado benefício e não se poder justificar um duplo pagamento pelo mesmo benefício.*
- III — *Sendo ilegal a liquidação da taxa e anulada esta na sequência do pedido de revisão oficiosa, o interessado tem direito a juros indemnizatórios, mas estes apenas são devidos após o prazo de um ano decorrido sobre a apresentação do pedido de revisão [artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT].*

Processo n.º 390/13-30.

Recorrente. B..., S. A.

Recorrido: Município da Guarda.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – “B....., SA”, melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, que julgou por intempestivo o pedido por ela deduzido contra a revisão do acto tributário de liquidação referente às taxas municipais de ocupação da via pública.

Termina as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

A). Em 23 de março de 2007, o Município da Guarda notificou a Recorrente da liquidação das Taxas e Imposto do Selo associado, no valor global de Euros 16.621,13.

B). Tendo-se tornado evidente para a ora Recorrente, em função da jurisprudência crescente do STA sobre a matéria, que a liquidação de quaisquer taxas desta natureza era ilegal já desde a entrada em vigor da LCE, solicitou ao Município da Guarda, em 23 de março de 2011, a revisão oficiosa do ato de liquidação em causa.

C). Do indeferimento pelo Município da Guarda desse pedido de revisão oficiosa deduziu a ora Recorrente impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, de cuja improcedência veio a ser notificada em 19 de dezembro de 2012. -

D). O tribunal a quo não chegou a debruçar-se sobre a questão de mérito levada a juízo, na medida em que na Sentença Recorrida julgou intempestivo o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Recorrente, entendendo que, alegadamente, o mesmo deveria ter sido apresentado no prazo de 30 dias a contar da notificação do ato de liquidação das Taxas, precisamente o prazo da reclamação das mesmas.

E). Salvo o devido respeito, a Sentença Recorrida desconsidera jurisprudência firme e constante do STA que de há muito cristalizou a correta interpretação do artigo 78.º da LGT, no sentido de permitir ao contribuinte impulsionar a revisão oficiosa de atos de liquidação de tributos viciados de erros imputáveis aos serviços precisamente no mesmo prazo de que estes últimos dispõem para proceder a essa revisão oficiosa.

F). Ou seja, o STA tem reiteradamente afirmado - em pelo menos 13 (treze) acórdãos na última década - que, existindo um erro imputável aos serviços, “O prazo para a iniciativa do contribuinte é, neste caso, o mesmo de que dispõe a Administração, ou seja, quatro anos, (acórdão do STA de 24 de maio de 2006 (processo nº1155/05) e posteriormente reiterado).

G). E a revisão oficiosa do ato de liquidação de taxas de ocupação da via pública idênticas às taxas controvertidas nos presentes autos foi também, em concreto, já confirmado pelo STA como meio apropriado de reação em pelo menos dois casos, nos recentes e já citados acórdãos de 1 de junho de 2011 (processo n.º 179111) e de 14 de junho de 2012 (processo n.º 281112).

H). Não deve, pois, suscitar quaisquer dúvidas que assistia à ora Recorrente o direito de impulsionar, no prazo de 4 anos a contar da notificação, a revisão oficiosa do ato de liquidação das Taxas.

I). O que fez, em tempo.

E com argumentos mais do que suficientes para demonstrar a ilegalidade da liquidação, assim comprovando em simultâneo o erro imputável aos serviços e o mérito da sua posição substantiva.

K). Como o STA já reconheceu em pelo menos 14 (catorze) acórdãos.

L). Por conseguinte, a Sentença Recorrida decidiu erroneamente quando considerou que a ora Recorrente não havia exercido em tempo a faculdade de impulsionar a revisão do ato de liquidação das Taxas.

M). Atendendo a que a lei, tal como interpretada de forma constante pelo STA, concede ao contribuinte o prazo de quatro anos para impulsionar essa revisão e o mesmo foi plenamente cumprido com a respetiva apresentação a 23 de março de 2011, a argumentação do tribunal a que não procede.

N). Pelo que a Sentença Recorrida não pode subsistir.

O). No que concerne à questão de mérito, a aprovação da Lei das Comunicações Electrónicas (Lei n.º 5/2004, de 10 de fevereiro) conduziu a que os municípios passem a poder cobrar uma taxa municipal de direito de passagem (“TMDP”) em virtude da ocupação, passagem e atravessamento do domínio público e privado municipal de equipamentos e outros recursos por empresas que oferecessem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público.

P). Mas apenas a TMDP e não qualquer outra taxa onerando a mesma realidade.

Q). A Lei das Comunicações Electrónicas veda de forma inequívoca e incondicional a cobrança de quaisquer outras taxas neste domínio, entendimento que o STA já expressamente sufragou em pelo menos 14 (catorze) arestos, afirmando que “*neste âmbito não podem ser exigidas outras taxas, encargos ou remunerações pelos direitos de passagem, evitando-se, assim, a duplicação de taxas relativas ao mesmo facto*” (acórdão de 30 de novembro de 2010, no âmbito do processo n.º 513/10).»

2- O Município da Guarda apresentou as suas contra alegações, concluindo da seguinte forma:

A) Nos termos e com os precisos fundamentos constantes da douda sentença recorrida deve a mesma manter-se intocável, por não merecer reparo ou censura e ser inteiramente conforme o Direito.

B) Consequentemente deve ser negado provimento ao presente recurso.

3 – O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu doudo parecer, no qual defende a procedência do recurso, louvando-se na seguinte argumentação:

Nos termos do disposto no artigo 78.º/1 da LGT a AT pode proceder à revisão dos actos tributários no prazo de 4 anos após a liquidação com fundamento em erro imputável aos serviços, sendo que nos termos do número 2 se considera imputável aos serviços o erro na autoliquidação.

O contribuinte pode pedir a revisão oficiosa do acto tributário no referido prazo de 4 anos, uma vez que o que pode ser feito oficiosamente pode ser feito a pedido dos ingressados.

Que assim é resulta, a nosso ver, do estatuído no, então n.º 6 do artigo 78.º da LGT (actual n.º 7), onde se refere que «*interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização*», (No mesmo sentido Diogo Leite campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa em Lei Geral tributária, comentada e anotada, 2ª edição, Vislis, Página 347.).

A possibilidade de revisão oficiosa dos actos tributários a favor dos contribuintes tem um carácter geral, não como um meio alternativo ou dependente dos meios de impugnação administrativa e judicial (reclamação graciosa, recurso hierárquico e impugnação judicial), mas como um meio complementar destes e que só é utilizável quando já não for possível lançar mão da utilização daqueles meios impugnatórios.

Assim sendo não tem fundamento legal o indeferimento de um pedido de revisão oficiosa por não ter sido deduzida prévia reclamação graciosa, nos termos do estatuído no artigo 131.º do CPPT.

Efectivamente, se o pedido de revisão oficiosa for apresentado dentro do prazo da reclamação graciosa do artigo 131.º do CPPT, deve o mesmo ser convolado em reclamação, por força do disposto no artigo 52.º do CPPT; se o pedido for apresentado depois do prazo da reclamação graciosa do artigo 131.º do CPPT, deve ser apreciado como pedido de revisão oficiosa.

Parece-nos que só esta interpretação do artigo 78.º/2 do CPPT é compatível com a autorização legislativa em que se baseou a aprovação da LGT pelo Governo em que se estabelecia como princípio essencial a assegurar o reforço das garantias dos contribuintes (art. 1.º/2 da Lei 41/98, de 4 de Agosto), (Sobre esta questão ver Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, 6ª edição 2011, II Volume, páginas 413/414).

Portanto, e em síntese, o contribuinte pode no prazo de 4 anos contados da liquidação, com base erro imputável aos serviços, solicitar a revisão do acto tributário e ainda que não tenha deduzido reclamação graciosa nos termos e para os feitos do estatuído no artigo 131.º do CPPT, (Neste sentido a jurisprudência consolidada do STA: acórdão de 2002.03.20, processo n.º 26580; de 2002.12.17, processo n.º 1182/03; 2003.10.29, processo n.º 462/03; de 2003.04.02, processo n.º 1771/02 de 2003.07.20, processo n.º 945/03, 2005.05.11, processo n.º 319/05; 2006.05.17, processo n.º 16/06; de 2007.12.28, processo n.º 528/07 e de 2011.12.14, processo n.º 366/11.)

A argumentação atrás expendida relativamente ao pedido de revisão de acto tributário de autoliquidação tem plena aplicação ao pedido de revisão de actos de liquidação de taxas das autarquias locais, em que, também, a impugnação judicial depende de prévia dedução de reclamação graciosa, no prazo de 30 dias contados da notificação da liquidação (artigo 16.º/2/5 do RGTAL).

De facto, termos como certo que o procedimento de revisão oficiosa previsto no artigo 78.º da LGT tem plena aplicação aos actos de liquidação das taxas das autarquias locais, como resulta do disposto no artigo 2.º do RGTAL e do próprio artigo 291.º/1 do Regulamento de Taxas e Outras Receitas do Município da Guarda., sendo certo que “...o dever de a Administração concretizar a revisão de actos tributários a favor do contribuinte, quando detectar uma situação desse tipo por sua iniciativa ou do contribuinte existe em

relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT), impõem que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei.” (código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, I volume, página 142, Juiz conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

A sentença recorrida merece, assim, censura, devendo ser revogada.

Nos termos do disposto nos artigos 726.º e 715.º/2 do CPC, afigura-se-nos que o STA, em substituição do tribunal recorrido, deve conhecer do mérito da causa, ou seja, a alegada ilegalidade da liquidação das taxas municipais de ocupação da via pública, por «dupla tributação», no sentido de inadmissibilidade de cobrança da TMOVP face à simultânea cobrança da TMDP no mesmo ano de 2007.

Esta questão já foi objecto de análise por este STA, que, de forma pacífica e reiterada, vem sustentando que as empresas que prestam serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, pela utilização e ocupação da via pública, apenas estão sujeitas à TMDP, pelo que a tributação dessa realidade tributária com a Taxa de Ocupação da Via Pública consubstancia uma dupla tributação da mesma realidade tributária (Acórdãos de 2010.10.06, 2010.11.30, 2011.01.12, 2011.06.01, 2011.06.29, 2012.06.06, 2012.06.14 e 2012.06.27 proferidos nos recursos números 363/10, 513/10, 751/10, 179/11, 450/11, 864/11, 133/12 e 428/12 respectivamente, disponíveis no sitio da Internet www.dgsi.pt).

E não vemos razões válidas para divergir de tal entendimento jurisprudencial.

De facto, como resulta do estatuído no artigo 106.º da Lei 5/2004, de 10/2 e artigo 12.º do DL 123/2009, de 2/1/5, pela utilização e aproveitamento dos bens do domínio público e privado municipal, que se traduza na construção ou instalação, por parte de empresas que ofereçam redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, de infra-estruturas aptas ao alojamento de comunicações electrónicas, é devida a taxa municipal de direito de passagem, não sendo permitida a cobrança de quaisquer outras taxas, encargos ou remunerações por aquela utilização e aproveitamento.»

Aliás, nos termos do artigo 12.º/2 do citado DL 123/2009, as autarquias locais podem, dentro dos pressupostos ali referidos, optar por não cobrar a TMDP, sem que daí possam, em sua substituição ou complemento, aplicar e cobrar quaisquer outras.

Assim sendo, como nos parece ser, não pode a recorrente cobrar a taxa de ocupação da via pública.

A recorrente pede o pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º/1 da LGT, desde 15 de Março de 2007 até integral restituição do valor indevidamente pagão.

Todavia, atento o estatuído no artigo 43.º/3/ c) da LGT e dado que o pedido de revisão só foi formulado em 29 de Março de 2011, os juros indemnizatórios só são devidos a partir de 29 de Março de 2012 até efectivo reembolso.

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso, revogar-se a sentença recorrida e, em substituição do tribunal recorrido, julgar parcialmente procedente a impugnação judicial, anulando o acto de indeferimento do pedido de revisão e, conseqüentemente, as liquidações da TMOVP, condenando-se, ainda o recorrido a pagar juros indemnizatórios, mas somente a partir de 29 de Março de 2012 e até efectivo reembolso das quantias indevidamente pagas.»

5. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

6. Com interesse para a decisão apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

1º). A impugnante é uma sociedade anónima cujo objeto prevê a comercialização de telecomunicações, necessitando para o efeito de instalar condutas para passagem de cabos de telecomunicação, designadamente na área geográfica do Município da Guarda - cfr. facto alegado na p.i e, não impugnado;

2º). Em 23/03/2007, a B....., SA foi notificada para pagar as Guias do Município da Guarda relativas à Taxa de Ocupação Via Pública, com o n.º 3633; 3635; 3637; 3638; 3640; 3648 e 3649, todas de 2007 no montante global de € 16.618,13- cfr. processo administrativo em apenso aos autos;

3ª). E, procedeu ao pagamento das taxas liquidadas pela Câmara Municipal da Guarda, pela Ocupação da Via Pública, no valor total de € 16.618,13,- cfr. fls. 59 e 86 a 93 dos presentes autos e processo administrativo em apenso;

4º). Em 29/03/2011, deduz perante o Município da Guarda, pedido de revisão oficiosa do acto tributário, nos termos previsto “no art.º 78º da LGT” com fundamento em ilegalidade do acto tributário - cfr. fls. 60 a 81 dos presentes autos;

5ª). Em 27/07/2011, é proferido despacho de concordância com o conteúdo do parecer que recaiu sobre o seu pedido de revisão da B....., SA. e que se dá aqui como integralmente reproduzido e, que em síntese afirma “*Para que exista uma impugnação é necessário que exista uma prévia reclamação 4...)* Entendimento distinto que possibilitasse a utilização do regime da revisão de actos de liquidação previsto para os impostos em geral, desconsiderando as normas especiais sobre as taxas das autarquias locais, teria como consequência necessária a supressão dos prazos de impugnação e reclamação que o legislador, na lei especial, em norma imperativa, quis especiais 4...) É o que decorre da aplicação do princípio *lex specialis derogat generali* “. Conclusão:

O direito de revisão do acto de liquidação caducou pelo decurso dos prazos previstos na norma especial do art.º 16º da Lei 53-E/2006, de 29 de Dezembro 4...)” - cfr. fls. 82 a 85 dos autos;

6º). Em 05/08/2011, o Presidente da Câmara Municipal da Guarda emite notificação à, ora impugnante, informando-a que o direito de revisão do acto de liquidação caducou pelo decurso dos prazos previstos na lei - cfr. fls. 58 dos presentes autos;

7º). Em 29/09/2011, é deduzida a presente impugnação judicial - cfr. fls. 2 e segs. dos presentes autos.

7. Conforme acima referido, a decisão recorrida julgou intempestivo o pedido de revisão do acto de liquidação de taxa de ocupação da Via Pública, porque considerou que a revisão oficiosa por ilegalidade do acto de liquidação tem que ser precedida de reclamação graciosa necessária e autónoma, apresentada nos termos do artº 131º do CPPT, atendo ao disposto no artº 16º da Lei 53-E/2006, de 29/12.

Entendimento diferente tem a entidade recorrente - no que também é acompanhada pelo MºPº - com base na jurisprudência sedimentada neste STA, argumentando em síntese que no prazo de 4 anos contados da liquidação com base em erro imputável aos serviços pode o contribuinte solicitar a revisão do acto tributário mesmo que não tenha deduzido reclamação graciosa nos termos estatuídos no artº 131º do CPPT. Assim considera por tempestivo o pedido de revisão oficiosa efectuado no prazo de 4 anos após o auto liquidação.

Vejamos então qual o entendimento que colhe o apoio legal.

7.1.O artº 16º da Lei 53-E/2006 de 29/12 acima citado estabelece o seguinte:

“1 — Os sujeitos passivos das taxas para as autarquias locais podem reclamar ou impugnar a respectiva liquidação.

2 — A reclamação é deduzida perante o órgão que efectuou a liquidação da taxa no prazo de 30 dias a contar da notificação da liquidação.

3 — A reclamação presume-se indeferida para efeitos de impugnação judicial se não for decidida no prazo de 60 dias.

4 — Do indeferimento tácito ou expresso cabe impugnação judicial para o tribunal administrativo e fiscal da área do município ou da junta de freguesia, no prazo de 60 dias a contar do indeferimento.

5 — A impugnação judicial depende da prévia dedução da reclamação prevista no n.º 2 do presente artigo.”

No caso dos autos a recorrente não reclamou atempadamente da liquidação nos termos do normativo acima transcrito, pelo que perdeu o direito de impugnar judicialmente a mesma.

Porém, a recorrente requereu a revisão oficiosa da liquidação ao abrigo do artº 78º, n.º 1 da LGT, que estabelece o seguinte:

“1- A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Interpretando esta norma, vem este STA entendendo que o interessado pode pedir à Administração Tributária que proceda à revisão do ato tributário ao abrigo do artº 78º da LGT, ainda que não tenha feito anteriormente uso de outros meios de garantia ao seu dispor e, nomeadamente, se tiverem decorrido os prazos de reclamação ou de impugnação judicial.

Assim, e embora no caso estivesse em causa autoliquidação (o que no presente caso não ocorre, porque resulta do probatório que foram pelo município emitidas guias de pagamento), sobre esta questão ficou escrito o seguinte no recente acórdão de 29.05.2013 – Processo n.º 0140/13:

“VIII. Conforme ficou escrito no Acórdão deste STA de 14.11.2007 – Processo n.º 0565/07 (que acima também seguimos), o dever de a Administração concretizar a revisão de atos tributários, a favor do contribuinte, quando detetar uma situação desse tipo por sua iniciativa ou do contribuinte, existe em relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua atividade (artº 266.º, n.º 2, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), impõem que sejam officiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei. *(Neste sentido, pode ver-se o acórdão do S.T.A. de 11.05.2005, proferido no recurso n.º 319/05)*

Há, assim, um reconhecimento no âmbito do direito tributário do dever de revogar de atos ilegais, dever esse que tem vindo a ser defendido por parte da doutrina (*v. por exemplo, ROBIN DE ANDRADE, A Revogação dos Atos administrativos, 2.ª edição, páginas 255-268, – MARIA DA GLÓRIA FERREIRA PINTO, Considerações sobre a Reclamação Prévia ao Recurso Contencioso, páginas 12-14, PAULO OTERO, O Poder de Substituição em Direito Administrativo, volume II, páginas 582-583, – MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, Direito Administrativo, Volume I, páginas 613-614 e FREITAS DO AMARAL, Curso de Direito Administrativo, volume II, páginas 463-465*).

A revisão do ato tributário tanto antes da vigência do CPT, como durante a sua vigência, como depois da LGT, constitui, assim, um meio administrativo de correção de erros de atos de liquidação de tributos, que é admitido como complemento dos meios de impugnação administrativa e contenciosa desses atos, a deduzir nos prazos normais respetivos, que tem em vista possibilitar sanar injustiças de tributação tanto a favor do contribuinte como a favor da administração.

O regime do artº 78.º, quando o pedido de revisão é formulado para além dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa, reconduz-se a um meio de restituição do indevidamente pago, com revogação e cessação para o futuro dos efeitos do ato de liquidação, e não a um meio anulatório, com destruição retroativa dos efeitos do ato. A esta luz, o meio procedimental de revisão do ato tributário não pode ser considerado como um meio excecional para reagir contra as consequências de um ato de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do ato de liquidação).

Trata-se de um regime reforçadamente garantístico, quando comparado com o regime de impugnação de atos administrativos, mas esse reforço encontra explicação na natureza fortemente agressiva da esfera jurídica dos particulares que têm os atos de liquidação de tributos.

Embora o artº 78.º da L.G.T., no que concerne a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do *«prazo de reclamação administrativa»*, no n.º 6 do mesmo artigo (na redação inicial, que é o n.º 7 na redação vigente) faz-se referência a *«pedido do contribuinte»*, para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como *«oficiosa»*, pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte.

Idêntica referência é feita no n.º 1 do artº. 49.º da L.G.T., que fala em *«pedido de revisão oficiosa»*, e na alínea a) do n.º 4 do artº. 86.º do C.P.P.T., que refere a apresentação de *«pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviços»*.

É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação administrativa), que se faça, também na sequência de iniciativa sua, a *«revisão oficiosa»* (que a Administração deve realizar também por sua iniciativa).

Por outro lado, a alínea d) do n.º 2 do artº. 95.º da L.G.T. refere os atos de indeferimento de pedidos de revisão entre os atos potencialmente lesivos, que são suscetíveis de serem impugnados contenciosamente. Não se faz, aqui qualquer distinção entre atos de indeferimento praticados na sequência de pedido do contribuinte efetuado no prazo da reclamação administrativa ou para além dele, pelo que a impugnabilidade contenciosa a atos de indeferimento de pedidos de revisão praticados em qualquer das situações, o que, aliás, é corolário do princípio constitucional da impugnabilidade contenciosa de todos os atos que lesem direitos ou interesses legítimos dos administrados (artº. 268.º, n.º 4, da C.R.P.).

Assim, é de concluir que, o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação judicial do ato de liquidação, não impedia a impugnante de pedir a revisão oficiosa”.

O que acaba de referir-se ficou também anteriormente escrito no Acórdão de 11.05.2005- Processo n.º 0319/05, que resumiu tal entendimento da seguinte forma:

O artº. 78º da LGT prevê a revisão do ato tributário «por iniciativa do sujeito passivo» ou *«da administração tributária»*, aquela *«no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade»*, e esta *«no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços»*.

Todavia, tal não significa que o contribuinte não possa, no prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão.

Tal resulta, desde logo, dos princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade - art. 266º, n.º 2 da CRP.

Como se refere no Ac. do STA de 20/03/2002, rec 26.580:

Face a tais princípios, não se vê como possa a Administração demitir-se legalmente de tomar a iniciativa de revisão do ato quando demandada para o fazer através de pedido dos interessados já que tem o dever legal de decidir os pedidos destes, no domínio das suas atribuições, sendo que *«o dever de pronúncia constitui, de resto, um princípio abertamente assumido pelo art. 9º do CPA, no domínio do procedimento administrativo mas aqui também aplicável por mor do disposto no art. 2º do mesmo código»*.

É, mais adiante: *«é claro que a revisão do ato tributário, na sua dimensão de ato a favor do contribuinte, que é a dimensão que aqui importa ter em conta, acaba por implicar um alargamento do prazo de estabilidade da situação tributária a que se refere. Mas uma tal consequência não é uma objeção que o intérprete possa colocar... pois a adoção, pelo legislador, da possibilidade de revisão do ato pressupõe exatamente o equacionamento dessa questão e a sua resolução no sentido de fazer, dentro de certos condicionalismos... outros valores para além da segurança jurídica a prazo certo»*.

E de lei escrita.

Na verdade, o próprio art. 78º, n.º 6 refere o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização. E o art. 86º, n.º 4, alínea a) do CPPT menciona o *«pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo»*.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência, que se crê uniforme, do STA. Cfr., por todos, os Acds. de 20/03/2002 citado, 19/11/2003 rec. 1181/03, 17/12/2002 rec. 1182/03, 29/10/2003 rec. 462/03, 02/04/2003 rec. 1771/02, 20/07/2003 rec. 945/03, 30/01/2002 rec. 26.231”.

8. Temos então que, no caso concreto, o n.º 1 do artº 78º, parte final, estabelece que a revisão por iniciativa da administração tributária pode ter lugar no prazo de quatro anos após a liquidação.

Ora, podendo proceder officiosamente a essa revisão, do mesmo modo deve a ela proceder por iniciativa e a pedido do contribuinte, pelas razões acima referidas – interesse público na eliminação da ilegalidade do ato tributário.

Concluimos então no sentido de que, tendo a recorrente formulado pedido de revisão officiosa da autoliquidação no prazo de quatro anos previsto na parte final do n.º 1 do artº 78º da LGT (v. n.ºs 2 e 6 do probatório), a entidade recorrida está obrigada legalmente a conhecer de tal pedido, pelo que a sentença recorrida tem de ser revogada.

9. Aqui chegados, importa agora saber se este STA deve julgar a questão em substituição do tribunal de 1ª instância, uma vez que a matéria é meramente de direito.

Neste sentido se pronunciou o MºPº que igualmente entende que se deve dar como procedente o pedido de juros indemnizatórios requeridos pela recorrente, mas apenas a partir de 29.03.2011 (artº 43º, n.º 3, alínea c)).

Uma vez que os factos estão fixados e são suficientes para a decisão, e sendo certo que existe jurisprudência recente, abundante e uniforme sobre a questão, entendemos que nada obsta a essa decisão e que consiste em saber se, para além da Taxa Municipal de Direitos de Passagem prevista no artigo 106.º da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro (Lei das **Comunicações Electrónicas**) podem ser cobradas às empresas que oferecem redes e serviços de **comunicações electrónicas** acessíveis ao público quaisquer outras taxas pela instalação de sistemas e equipamentos em terreno do domínio público e que tenham como contrapartida a utilização desse terreno.

Num dos mais recentes acórdãos sobre a matéria - Acórdão de 06.03.2013 – Processo 0716/11 – e reproduzindo doutrina corrente deste STA, ficou escrito o seguinte:

“A nosso ver, não há qualquer dúvida de que o legislador pretendeu que nos casos em que uma entidade que oferece serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público não pague quaisquer outras taxas, para além das previstas nos artigos 105.º e 106.º da Lei das Comunicações Electrónicas (LCE), sob pena de se estar a tributar duplamente a mesma realidade e esta dupla tributação ser inadmissível em matéria de taxas, na medida em que estas constituem, por natureza, a contrapartida pela obtenção de um determinado benefício e não se poder justificar um duplo pagamento respeitante ao mesmo benefício.

AA....., como consta do Decreto-Lei n.º 31/2003, de 17 de Fevereiro, o qual aprovou as bases da concessão nacional de telecomunicações, é a concessionária de telecomunicações para o território nacional.

Este D.L. remete para a Lei n.º 91/97, de 1 de Agosto a questão das taxas a aplicar à concessionária nacional de telecomunicações. Assim, de acordo com o art. 13.º desta Lei e demais legislação aplicável, aquela entidade encontra-se dispensada de licenciamento municipal no que concerne à ocupação e utilização de ruas, estradas, caminhos e cursos de água, terrenos ao longo de caminhos de ferro e vias de comunicação do domínio público, bem como à realização de obras e trabalhos necessários à implementação das infra-estruturas de rede básica de telecomunicações ou à passagem das diferentes partes de infra-estrutura ou equipamentos da referida rede, bem como das infra-estruturas afectas à concessão (vide artº 14º n.º 2 alínea b) do Decreto-Lei n.º 31/2003, de 17 de Fevereiro).

A mesma lei determina ainda que os operadores de redes básicas de telecomunicações estão isentos do pagamento de taxas e de quaisquer outros encargos, pela implementação das infra-estruturas de telecomunicações ou pela passagem das diferentes partes da instalação ou equipamento necessário à exploração do objecto de concessão da respectiva rede.

Em suma, a Lei 91/97, de 1 de Agosto, definia as bases gerais a que obedeciam, à data, o estabelecimento, gestão e exploração de redes de telecomunicações e prestação de serviços de telecomunicações.

Todavia, esta Lei foi revogada pela Lei 5/2004, de 10 de Fevereiro (LCE).

E, decorre desta Lei que apenas se consente a taxação das utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicação daquela natureza acessíveis ao público através da taxa municipal de direitos de passagem naquela lei, não sendo lícito taxa-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza - cfr., entre outros, os Ac. do STA de 1/06/2011 e de 29/06/2011.

Entende-se a razão de assim ser, especialmente por respeito pelas normas comunitárias das Directivas Quadro e de Autorização, respectivamente n.ºs 2002/20/CE e 2001/20/CE, nomeadamente de transparência de não discriminação sem demora.

Como se escreveu no acórdão deste STA de 14/06/2012 tirado no recurso n.º 0281/12 no qual o ora Relator interveio como 1º Adjunto:

«(...) dispõe o art. 106.º da Lei das Comunicações Electrónicas (Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro) o seguinte:

«1 - As taxas pelos direitos de passagem devem reflectir a necessidade de garantir a utilização óptima dos recursos e ser objectivamente justificadas, transparentes, não discriminatórias e proporcionadas relativamente ao fim a que se destinam, devendo, ainda, ter em conta os objectivos de regulação fixados no artigo 5.º.

2 - Os direitos e encargos relativos à implantação, passagem e atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos das empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, em local fixo, dos domínios público e privado municipal podem dar origem ao estabelecimento de uma taxa municipal de direitos de passagem (TMDP), a qual obedece aos seguintes princípios:

a) A TMDP é determinada com base na aplicação de um percentual sobre cada factura emitida pelas empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, em local fixo, para todos os clientes finais do correspondente município;

b) O percentual referido na alínea anterior é aprovado anualmente por cada município até ao fim do mês de Dezembro do ano anterior a que se destina a sua vigência e não pode ultrapassar os 0,25%;

3 - Nos municípios em que seja cobrada a TMDP, as empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público em local fixo incluem nas facturas dos clientes finais de comunicações electrónicas acessíveis ao público em local fixo, e de forma expressa, o valor da taxa a pagar.

4 - O Estado e as Regiões Autónomas não cobram às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público taxas ou quaisquer outros encargos pela implantação, passagem ou atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos físicos necessários à sua actividade, à superfície ou no subsolo, dos domínios público e privado do Estado e das Regiões Autónomas.

Como se constata do n.º 2 do normativo atrás referido, e também do estatuído no artº 24º da Lei 5/2004, a Taxa Municipal de Direitos de Passagem tem como contrapartida o direito de acesso e utilização do domínio público para a implementação, a passagem e o atravessamento necessários à instalação de sistemas, equipamentos e demais recursos das empresas que fornecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público.

Por outro lado o facto gerador da Taxa de Ocupação da Via Pública liquidada é precisamente a ocupação da via pública com a instalação de a instalação de postos de transferência /cabines eléctricas e tubos e condutas para distribuição de TV por cabo (Vide, com referência ao facto gerador da taxa devida pela ocupação da via pública, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27.11.2009, recurso 670/09.), equipamentos esses que se incluem no conceito de «equipamentos e demais recursos das empresas que fornecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público» adoptado no referido n.º 2 do artº 106º da Lei 5/2004.

Verifica-se assim a sobreposição de normas de incidência em causa poderá integrar uma situação de dupla tributação.

É certo que a dupla tributação não integra em si mesmo um vício do acto tributário.

Trata-se de situações em que legislativamente se pretendeu que o mesmo facto tributário fosse objecto de incidência de mais do que um tributo (cf. Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. II, pag.396).

Como sublinha o Prof. JOSÉ CASALTA NOVAIS, DIREITO FISCAL, 2ª edição, pág. 230/231 a dupla tributação “configura uma situação em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes, o que implica, de um lado, a identidade do facto tributário e, do outro, a pluralidade de normas tributárias”.

Porém, no caso subjudice estão em causa taxas.

Ora, em matéria de taxas devidas pela ocupação de bens de domínio público é de excluir a admissibilidade de dupla tributação, pois sendo aquelas a contrapartida do benefício obtido, não se pode justificar um duplo pagamento pelo mesmo benefício - cf. Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 20.11.2010, recurso 513/10, in www.dgsi.pt.

Tendo em conta esta realidade e a possibilidade de sobreposição de normas de incidência que visam a tributação do mesmo facto e com idêntica finalidade, parece claro poder concluir-se, até com recurso ao elemento sistemático, que o legislador expressou intenção de obviar a que o acesso e utilização do domínio público para a implementação de redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público fosse objecto de incidência de mais do que um tributo.

Isto mesmo foi sublinhado no DL 123/2009 de 21 de Maio, que define o regime jurídico da construção, do acesso e da instalação de redes e infra-estruturas de comunicações electrónicas, e em cujo artº 12º do refere expressamente que «pela utilização e aproveitamento dos bens do domínio público e privado municipal, que se traduza na construção ou instalação, por parte de empresas que ofereçam redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, de infra-estruturas aptas ao alojamento de comunicações electrónicas, é devida a taxa municipal de direitos de passagem, nos termos do artigo 106.º da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, não sendo permitida a cobrança de quaisquer outras taxas, encargos ou remunerações por aquela utilização e aproveitamento».

Sendo que tal intuito do legislador é também patente nos arts. 13º, n.º 4 e 34º do mesmo diploma legal e ainda o respectivo preâmbulo, onde expressamente se refere que «no que respeita às taxas devidas pelos direitos de passagem nos bens do domínio público e privado municipal, o presente

decreto-lei remete para a Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, a qual prevê a taxa municipal de direito de passagem (TMDP). Porém, e em cumprimento dos princípios constitucionais aplicáveis, é clarificado que neste âmbito não podem ser exigidas outras taxas, encargos ou remunerações pelos direitos de passagem, evitando-se, assim, a duplicação de taxas relativas ao mesmo facto».

Pese embora o referido diploma só tenha entrado em vigor em Maio de 2009, será pertinente invocá-lo na apreciação do caso subjudice pois que na análise dos preceitos legais aplicáveis forçoso é recorrer ao subsídio interpretativos do elementos sistemático e também à ratio legis, tendo sempre como presente que a captação do sentido de uma norma não pode fazer-se de uma forma isolada.

Acresce dizer que esta questão foi já objecto de jurisprudência consolidada deste secção do Supremo Tribunal Administrativo a qual vem decidindo, de forma unânime, que a partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, apenas se consente aos Municípios taxar as utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicações daquela natureza acessíveis ao público através da Taxa Municipal de Direitos de Passagem prevista naquela lei, não lhes sendo lícito taxá-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza (...).

Em suma, para além da TMDP não podem ser cobradas às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público quaisquer outras taxas pela instalação de sistemas, equipamentos e demais recursos em terrenos do domínio público municipal e que tenham como contrapartida a utilização desses terrenos, sob pena de se estar a tributar duplamente a mesma realidade. Dupla tributação que é inadmissível em matéria de taxas, na medida em que elas constituem, por natureza, a contrapartida pela obtenção de um determinado benefício (relação de bilateralidade ou de sinalgmaticidade que caracteriza as taxas) e não se poder justificar um duplo pagamento pelo mesmo benefício”.

10. Não existem razões de facto ou de direito justificativas, por ora, de outro entendimento que, como se referiu e de que são exemplos os acórdãos citados pelo M^oP^o, entre muitos outros, é o que este STA tem vindo a seguir com uniformidade.

11. Resta, finalmente, conhecer, do pedido de juros indemnizatórios.

O artº 43º, nºs 1 e 3 da LGT, estabelece o seguinte:

“1- São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

3- São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”.

Temos então que no caso concreto o acto foi ilegal e que a recorrente pagou o valor da taxa, pelo que tem direito a juros indemnizatórios.

Porém, tendo o pedido de revisão sido efectuado apenas em 29.03.2011, como bem refere o M^oP^o e estipula o n.º 3, alínea c) acima transcrito, só são devidos juros a partir de 29.03.2012 e até efectivo reembolso.

12. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento a recurso, revogando-se a decisão recorrida e julgando-se em substituição, totalmente procedente a impugnação, condenando-se ainda a administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios à recorrente a partir de 29.03.2012 e até efectivo pagamento.

Custas pelo recorrido em 1ª instância e neste STA.

Lisboa, 10 de julho de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Omissão de julgamento em matéria de facto. Nulidade.

Sumário:

Se a decisão recorrida for totalmente omissa quanto aos factos provados necessários à aplicação do direito, verifica-se omissão absoluta de julgamento em matéria de facto, a ser conhecida oficiosamente, face ao disposto no n.º 3 do artigo 729.º do CPC.

Processo n.º 550/13-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrido: B...
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro proferida nos autos de verificação e graduação de créditos que ali correm por apenso à execução fiscal n.º 0078200501029185 (e apensos), instaurada contra A.....

1.2. A recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1. No âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200501029185 e apensos (0078200601006398, 0078200601005430, 0078200701018183, 0078200701003917, 078200801026020 e 0078200701005162), foi, em 29/09/2009, penhorada metade indivisa do prédio urbano sito em, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de, concelho de Santa Maria da Feira, sob o artigo n.º 1329, e descrito na Conservatória do Registo Predial de Santa Maria da Feira com o n.º 1354/20060427, tendo a referida penhora sido registada definitivamente pela Ap. 4301, de 29/09/2009, garantindo a quantia exequenda no montante de € 8.309,68;

2. Pela Fazenda Pública, na sequência de notificação nos termos do artigo 243º do CPPT, foram reclamados créditos respeitantes:

a. a IS, do ano de 2008, referente ao prédio penhorado, o qual goza de privilégio creditório imobiliário especial;

b. a IMI exclusivamente referente ao prédio penhorado, dos anos de 2007 e 2008, o qual goza de privilégio creditório imobiliário especial, além da preferência dada pela penhora registada definitivamente pela AP. 4013 de 26/08/2009;

c. a IMI exclusivamente referente ao prédio penhorado, dos anos de 2005 e 2009, o qual goza apenas da preferência de pagamento dada pela penhora registada definitivamente pela AP. 4013 de 26/08/2009;

d. a IMI referente a vários prédios que não o penhorado, dos anos de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009, o qual goza apenas da preferência dada pela penhora registada definitivamente pela AP. 4013 de 26/08/2009;

e. a IRS, do ano de 2007, o qual goza de privilégio creditório imobiliário geral;

f. a IRC dos anos de 2006 e 2008 o qual goza de privilégio creditório imobiliário geral.

3. Salvo melhor entendimento, a sentença recorrida incorreu em errada interpretação e aplicação do Direito, porquanto deu como assente que “Por apenso à execução fiscal n.º 0078200501029185 e apensos, instaurada pela Fazenda Pública a A....., por reversão, para cobrança de dívidas relativas de IVA de 2002 e 2003, IRS de 2006 e 2007, coimas e despesas de 2007, 2008 e 2009, IMI de 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 e IRC de 2007, no montante global de € 40.583,92 (...)”, quando, na verdade, tais créditos exequendos respeitam apenas a IVA de 2002 e 2003, IRS de 2005, 2006 e 2007 e IRC de 2005, 2006 e 2007, identificando, por conseguinte, dívidas de “coimas e despesas de 2007, 2008 e 2009, IMI de 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010” que não respeitam aos créditos exequendos e omitindo a identificação das dívidas de IRS e de IRC dos anos de 2005 que constituem créditos exequendos;

4. Não reconhecendo e graduando em primeiro lugar, conjuntamente com os créditos reclamados de IS do ano de 2008, os créditos reclamados de IMI, respeitante ao prédio penhorado, dos anos de 2007 e 2008, que, para além da penhora, usufruem de privilégio creditório imobiliário especial, nos termos do n.º 1 do artigo 744º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 748º do CC ex vi artigo 122º do CIMI;

5. Não graduando em segundo lugar, os créditos exequendos de IRS e de IRC dos anos de 2006 e 2007, que, para além da penhora registada pela AP. 4301 de 29/09/2009, usufruem de privilégio creditório imobiliário geral, previsto no artigo 111º do CIRS e 116º do CIRC, bem como os créditos reclamados de IRS do ano de 2007 e de IRC dos anos de 2006 e 2008, que beneficiam também daquele privilégio creditório imobiliário geral;

6. Não reconhecendo e graduando em terceiro lugar, os créditos reclamados de IMI dos anos de 2005 e 2009, respeitantes ao prédio penhorado, bem como os créditos reclamados de IMI dos anos de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009, respeitantes a prédios que não o penhorado, atendendo à preferência da primeira penhora registada pela AP. 4013 de 26/08/2009, nos termos do n.º 1 do artigo 822º do CC e da alínea n) do n.º 1 do artigo 2º, do n.º 1 do artigo 5º, do n.º 1 do artigo 6º e do n.º 1 do artigo 8º-A, todos do CRP;

7. Não graduando em quarto lugar, os créditos exequendos de IVA do ano de 2002 e 2003, e os créditos exequendos de IRS e de IRC do ano de 2005, atendendo à preferência da segunda penhora registada pela AP. 4301 de 29/09/2009, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 822º do CC e da alínea n) do n.º 1 do artigo 2º, do n.º 1 do artigo 5º, do n.º 1 do artigo 6º e do n.º 1 do artigo 8º-A, todos do CRP.

8. Não graduando em quinto lugar, os créditos reclamados pelo credor B....., que somente beneficiam da garantia dada pela terceira penhora apenas registada pela AP. 5094 de 15/01/2010. nos termos do n.º 1 do artigo 822º do CC e da alínea n) do n.º 1 do artigo 2º, do n.º 1 do artigo 5º, do n.º 1 do artigo 6º e do n.º 1 do artigo 8º-A, todos do CRP.

9. Logo, não o tendo feito, a sentença contestada violou o disposto no n.º 1 do artigo 240º do CPPT, no artigo 733º, no n.º 1 do artigo 744º, na alínea a) do n.º 1 do artigo 748º e no n.º 1 do artigo 822º, todos do CC, bem como na alínea n) do n.º 1 do artigo 2º, no n.º 1 do artigo 5º, no n.º 1 do artigo 6º e no n.º 1 do artigo 8º-A, todos do CRP.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação da sentença recorrida a substituir por outra que admita, reconheça e gradue tais créditos no lugar que lhes competir.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. A Mma. Juíza do Tribunal a quo proferiu em seguida o despacho de teor seguinte:

«Compulsada a sentença dos autos, verifica-se que se encontra fundamentada de facto e de direito.

Assim, com a fundamentação de facto e de direito aduzida na sentença em referência, e que aqui se dá por reproduzida, outra não poderia ser a solução encontrada, senão aquela que se encontra plasmada no respectivo segmento decisório.

Termos em que, salvo melhor entendimento, a decisão recorrida não incorreu na nulidade invocada (ou qualquer outra), traduzindo, ao invés, um silogismo lógico e respeitando a estrutura e os limites legais das sentenças.

Contudo, Vossas Excelências melhor decidirão. Subam os autos.»

1.5. O MP emitiu Parecer nos termos seguintes, além do mais:

«1. A sentença enferma de nulidade, por absoluta omissão de julgamento sobre a matéria de facto pertinente para a decisão jurídica sobre a verificação e graduação de créditos (art. 125º n.º 1 CPPT; art. 668º n.º 1 alínea b) CPC).

Apesar de não ter sido arguida pela recorrente a nulidade deve ser oficiosamente declarada pelo STA o qual, intervindo na qualidade de tribunal de revista, com poderes de cognição restritos à matéria de direito, aplica definitivamente aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido o regime jurídico que julgue adequado (art. 729º n.ºs. 1 e 3 CPC / acórdãos STA-SCT 12.01.2011 processo n.º 638/10; 10.03.2011 processo n.º 716/10; 22.03.2011 processo n.º 717/10; 16.11.2011 processo n.º 453/11).

2. A indispensabilidade da enunciação da matéria de facto provada (ainda que por via documental) é acentuada pela circunstância de a recorrente alegar nas 1ª, 2ª, als. b), c), d), 5ª, 6ª, 7ª, 8ª conclusões factos omitidos no próprio relatório da sentença, dos quais pretende extrair consequência jurídica relevante:

- três penhoras registadas garantindo créditos reclamados pela Fazenda Pública e pelo credor

B.....

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser declarada nula e ordenada a devolução do processo ao tribunal recorrido para proferimento de nova sentença, após fixação da matéria de facto pertinente».

1.6. Notificadas as partes da questão suscitada pelo MP e para querendo se pronunciarem, nada disseram.

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Importa, desde já, apreciar a questão suscitada pelo Ministério Público, atinente à alegada omissão, por parte da sentença recorrida, da factualidade julgada provada, ou seja, à invocada absoluta omissão de julgamento sobre a matéria de facto pertinente para a decisão jurídica.

2.1. Ora, atentando na decisão, constata-se que, na verdade, não contém qualquer probatório autonomamente formalizado, no qual se especifiquem os factos provados e não provados.

Com efeito, a sentença, iniciando com extenso relatório em que dá conta dos créditos que foram reclamados, exara em seguida o respectivo despacho saneador (tabular) e que «A reclamação foi deduzida tempestivamente e os créditos reclamados pela Fazenda Pública encontram-se devidamente certificados» e «Nada obsta a que se decida», procedendo, de imediato à fundamentação de direito, nos termos seguintes:

«Aplicação do Direito

Nos termos do disposto no art. 865º n.º 1 CPC, “só o credor que goze de garantia real sobre os bens penhorados pode reclamar, pelo produto destes, o pagamento dos respectivos créditos”.

Da mesma forma dispõe o art. 240º n.º 1 CPPT que “podem reclamar os seus créditos no prazo de 15 dias após a citação (...) os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados”.

Este conceito de garantia real deve ser interpretado em sentido amplo, por forma a serem abrangidos os créditos que gozem de preferência de pagamento, neles se incluindo o penhor, a hipoteca, o privilégio creditório, o direito de retenção, a consignação de rendimentos, o arresto e a penhora, além de outros previstos na lei (cf. art. 604º n.º 2 do Código Civil).

O privilégio creditório consiste na faculdade concedida por lei a certos credores, em atenção à causa do crédito, de serem pagos com preferência a outros, independentemente do registo (art. 733º C.C.).

In casu, os créditos do Estado, por Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas, bem como o Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares gozam de privilégio creditório imobiliário e mobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente, de acordo com o disposto nos artigos 108º e 111º do CIRC e CIRS, respectivamente.

Quanto aos créditos referentes a IMI, não obstante não gozar de privilégio creditório imobiliário, encontram-se garantidos pela penhora sobre a metade indivisa do prédio identificado nos autos, nos termos das disposições conjugadas do art. 744º do Código Civil e art. 122º do CIMI.

Também o Imposto de selo goza de privilégio creditório imobiliário especial, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 736º e 738º n.º 2 do CC, por força do art. 47º do Código do Imposto de Selo (CIS), atendendo à penhora efectuada sobre a metade indivisa do prédio dos autos.

Decisão

Pelo exposto,

Julgo procedente a reclamação apresentada pelo Reclamante B..... considerando o crédito verificado.

Em consequência,

Procede-se à graduação dos créditos verificados da seguinte forma:

Em primeiro lugar, o crédito do Estado referente a Imposto de Selo, nos termos do art. 47º do Código de Imposto de Selo e 744º n.º 2 do Código Civil.

Em segundo lugar, o crédito do Estado referente a IMI de 2007 a 2009, nos termos dos arts. 122º do CIMI e 744º n.º 1 do CC.

Em terceiro lugar, os créditos do Estado referentes a IRC e IRS de 2006 a 2008, nos termos dos arts. 108º do CIRC e 111º do CIRS.

Em quarto lugar, os créditos do Reclamante B..... nos termos do art. 822º do CC.

Por último, os créditos exequendo restantes (art. 822º CC).

Quanto aos juros de mora, são graduados na mesma posição dos créditos a que respeitam (art. 8º do DL n.º 73/99, 16/03).

Custas precípuas (art. 455º CPC).

Registe e notifique.»

2.2. Como é sabido, a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em recursos em processos julgados inicialmente pelos tribunais tributários de 1ª instância, apenas conhece de matéria de direito – alínea b) do art. 26º do ETAF (na redacção da Lei 107-D/2003 de 31.12) tendo, portanto, meros poderes de revista, limitando-se à aplicação do direito aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido (nº 1 do art. 729º do CPC), sendo que, por outro lado, o n.º 2 do art. 123º do CPPT, tal como o n.º 2 do art. 659º do CPC, estabelecem a obrigação de o tribunal discriminar a matéria provada da não provada.

E se a decisão recorrida não contiver os factos necessários a tal aplicação do direito, não estaremos, sequer, perante a nulidade de sentença prevista no n.º 1 do art. 125º do CPPT, nulidade dependente de arguição das partes e não cognoscível oficiosamente pelo tribunal de recurso, mas estaremos, antes, perante uma omissão absoluta de julgamento em matéria de facto, que pode ser conhecida oficiosamente, face ao disposto no n.º 3 do art. 729º do CPC, aplicável por força da alínea e) do art. 2º do CPPT (cfr. os acs. do STA, de 18/2/2004, rec. n.º 1670/03; de 17/3/2004, rec. n.º 1913/03; de 20/4/2004, rec. n.º 1827/03; de 17/11/2004, rec. n.º 0553/04; de 12/1/2011, rec. n.º 0638/10; e de 10/3/2011, rec. n.º 0716/10; de 22/3/2011m rec. n.º 0717/10).

É o que sucede no presente caso.

Com efeito, em face do teor da sentença recorrida constata-se desde logo que não contém qualquer probatório ou especificação dos factos provados e não provados, verificando-se a completa e total preterição da operação de julgamento da matéria de facto essencial para a apreciação das questões que, afinal, vieram a ser analisadas e objecto de decisão.

Omissão essa que, como acima se disse, impede este Tribunal de recurso de levar a cabo a sua actividade jurisdicional, comprometendo a possibilidade de revisão da decisão impugnada.

Tanto mais que (ainda que se quisesse relevar o enunciado dos créditos reclamados que constam do extenso Relatório da sentença), como salienta o MP, a indispensabilidade da enunciação da matéria de facto provada (ainda que por via documental) é acentuada pela circunstância de a recorrente alegar nas 1ª, 2ª, als. b), c), d), 5ª, 6ª, 7ª, 8ª conclusões factos omitidos naquele mesmo Relatório (três penhoras registadas garantindo créditos reclamados pela Fazenda Pública e pelo credor B.....) dos quais pretende extrair consequência jurídica relevante.

3. Assim, porque o tribunal de 1ª instância tem, necessariamente, de determinar a matéria de facto que considera provada e não provada em ordem à respectiva solução de direito que considera aplicável e porque, no caso presente, se verifica total omissão da pertinente factualidade, impõe-se a anulação oficiosa da sentença, ao abrigo do disposto no citado n.º 3 do art. 729º do CPC, com a consequente devolução dos autos à instância para que aí se proceda ao julgamento e fixação de base factual suficiente para a decisão de direito, ficando, deste modo, prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas no recurso.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em anular a sentença recorrida e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância, para prolação de nova decisão com especificação dos factos que se julguem provados e não provados. Sem custas.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.**Assunto:**

Graduação de créditos. Créditos exequendos.

Sumário:

- I — Nos termos do n.º 2 do artigo 240.º do CPPT, os créditos exequendos não carecem de ser reclamados, sendo incluídos na graduação de créditos e graduados no lugar que lhes compete da mesma forma que o são os créditos reclamados.*
- II — Na graduação dos créditos exequendos há que ter em conta não só o facto de eles beneficiarem, desde logo, da penhora do imóvel efectuada no âmbito do processo executivo, como também os eventuais privilégios imobiliários de que gozem.*
- III — Os créditos exequendos de IRS e de IRC relativos aos três últimos anos gozam de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora, em conformidade com o disposto nos artigos 111.º CIRS e 116.º CIRC, e os respectivos juros de mora gozam do mesmo privilégio atribuído por lei à dívida sobre que recaírem.*
- IV — O crédito exequendo de IVA não goza de qualquer privilégio imobiliário, encontrando-se apenas garantido pela penhora do imóvel efectuada, a qual confere ao credor o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior, em conformidade com o disposto no artigo 822.º n.º 1 do Código Civil.*

Processo n.º 608/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: B...

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença proferida pelo TAF de Aveiro, a fls. 100/103 deste processo de verificação e graduação de créditos e rectificadora, ao abrigo do disposto no art. 667º do CPC, por despacho de fls. 128, processo esse que corre por apenso à execução fiscal n.º 0027200701016431 e apensos que corre no Serviço de Finanças de Albergaria-a-Velha, instaurada contra a sociedade A....., Ld.^a e que reverteu contra o responsável subsidiário B.....

1.1. Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. No âmbito do processo de execução fiscal n.º 0027200701016431 e apensos (0027200701017004, 0027200701017713, 0027200701018027, 0027200701019503, 0027200701019813, 0027200701020544, 0027200701022270, 0027200701025147, 0027200701025589, 0027200701026330, 0027200701026631, 0027200801000594, 0027200801001981, 0027200801002376, 0027200801002538, 0027200801003151, 0027200801004280, 0027200801006908, 0027200901001140, 0027200901001175 e 0027200901001450), a correr termos no Serviço de Finanças de Albergaria-a-Velha, foi, em 03/08/2009, registada definitivamente a penhora da fracção autónoma designada pela letra “J” do prédio urbano sito em, inscrito na respectiva matriz predial da freguesia de, concelho de Albergaria-a-Velha, sob o artigo n.º 3175, e descrito na Conservatória do Registo Predial de Albergaria-a-Velha sob o nº4768/19990122-J, garantindo a quantia exequenda no montante de € 494.969,15;

2. Pela Fazenda Pública, na sequência de notificação nos termos do artigo 243º do CPPT, foram reclamados créditos respeitantes a IRS de 2006, 2007 e 2008, e de IRC de 2007, os quais gozam de privilégio creditório imobiliário geral;

3. A sentença recorrida deu como assente que “*Contra A....., Lda*”, foi instaurada a execução fiscal 0027200701016431 e apensos (...) para cobrança de uma **dívida de IVA** e melhor identificada

no apenso (...)” quando, na verdade, e certamente por mero *lapsus calami*, tais créditos exequendos são relativos a **IRS de 2006 e 2007, IRC de 2004, 2005 e 2006 e IVA de 2007** (sublinhado e negrito nosso);

4. Por conseguinte, **ocorreu a omissão da verificação e consequente graduação de tais créditos exequendos, o que se manteve na sentença rectificada.**

5. A sentença recorrida incorreu em errada interpretação e aplicação do Direito, porquanto a mesma não graduou em segundo lugar, os **créditos exequendos de IRS de 2006 e 2007, e de IRC de 2006**, beneficiando de privilégio creditório imobiliário geral, nos termos dos artigos 111º do CIRS e 116º do CIRC, para além da garantia dada pela penhora, registada em 03/08/2009, conjuntamente com os créditos reclamados de IRS de 2006, 2007 e 2008, e de IRC de 2007, e, em último lugar, os créditos exequendos de **IVA de 2007 e de IRC de 2004 e 2005** que beneficiavam apenas da garantia dada pela penhora registada em 03/08/2009, de acordo com o disposto no n.º 1 dos artigos 749º e 822º do CC.

6. Logo, não o tendo feito, a douta sentença recorrida violou o disposto no n.º 1 do artigo 240º do CPPT, nos artigos 733º, 749º e 822º, todos do CC, e no artigo 111º do CIRS e 116º do CIRC.

Nos termos vindos de expor e nos que V^{as} Ex^{as}, sempre mui doutamente, poderão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a douta sentença recorrida, substituindo-a por outra que admita, reconheça e gradue tais créditos no lugar que lhes competir, conforme se apresenta mais consentâneo com o Direito e a Justiça.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. No Supremo Tribunal Administrativo, o Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu o seguinte parecer

1. *A Fazenda Pública reclamou créditos provenientes de IRS (anos 2006, 2007 e 2008) e de IRC (ano 2007)*

Os créditos exequendos são provenientes de IRS (anos 2006 e 2007) de IRC (anos 2004, 2005 e 2006) e de IVA (ano 2007)

A penhora do imóvel foi efectuada e registada em 3.08.2009 (certidão fls.75)

2. 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 (art.686º n.º 1 CCivil).

A hipoteca assegura os acessórios dos créditos que constem do registo; no tocante aos juros o limite temporal é de 3 anos (art.693º n.ºs 1 e 2 CCivil)

Os créditos de IRS e de IRC relativos aos três últimos anos gozam de privilégio mobiliário geral e de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora (art. 111º CIRS; art. 116º CIRC)

Os respectivos juros de mora gozam do mesmo privilégio atribuído por lei à dívida sobre que recaírem (art.8º DL n.º 73/99, 16 Março)

Para a definição do âmbito temporal do privilégio interessam os anos em que se geraram os rendimentos sujeitos a tributação, sendo irrelevante o ano em que forma postos á cobrança (acórdão STA SCT 12.07.2006 processo n.º 641/06)

O crédito exequendo, proveniente de IVA (ano 2007), goza de privilégio mobiliário geral (art. 736º n.º 1 CCivil)

O privilégio creditório confere ao seu beneficiário a faculdade de ser pago com preferência sobre os outros credores, independentemente do registo (art.733º CCivil)

O exequente adquire pela penhora o direito a ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior (art.822º n.º 1 CCivil)

Neste contexto deve proceder-se à graduação de créditos nos seguintes termos:

1º Crédito reclamado pelo Banco Espírito Santo, S.A, garantido por hipoteca, e respectivos juros de mora, com o limite temporal de três anos;

2º Créditos reclamados pela Fazenda Pública, a par dos créditos exequendos provenientes de IRS (anos 2006 e 2007) e de IRC (ano 2006);

3º Créditos exequendos provenientes de IRC (anos 2004 e 2005) e IVA (ano 2007).

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.».

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que proceda à graduação de créditos nos termos indicados na fundamentação.».

1.4. Colhidos os vistos dos Exm^{os} Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

2. **Na sentença recorrida constam como provados os seguintes factos:**

1. Contra A....., Lda, foi instaurada a execução fiscal 0027200701016431 e apensos e que se encontra junta a estes autos, e posteriormente revertida em nome do executado, B....., para cobrança de uma dívida de IVA e melhor identificada no apenso;

2. A dívida acima descrita encontra-se garantida por uma penhora efetuada em 03.08.2009 sobre a fração autónoma designada pela letra J e inscrita sob o artº 3175.

3. A penhora acima referida foi inscrita na competente Conservatória do Registo Predial em 03.08.2009 - cfr. fls. 41 da execução apensa e que aqui se dá por reproduzida.

4. A hipoteca referida em A), foi registada a favor da entidade bancária em 04.06.1999- cfr. fls. 43 e 44 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

3. O inconformismo da Recorrente, integrante do objecto do presente recurso jurisdicional, reconduz-se à única questão de saber se a sentença recorrida enferma de erro de julgamento por não ter atendido e ponderado, na graduação de créditos que efectuou, ao facto de os créditos em cobrança no respectivo processo de execução fiscal dizerem respeito não só a IVA, mas também a IRS (de 2006 e 2007) e IRC (de 2004, 2005 e 2006), tendo-se limitado a graduar os créditos exequendos de IVA.

Efectivamente, na sentença recorrida, proferida a fls. 100/103 e rectificada por despacho de fls. 128, somente foi considerada e graduada a dívida exequenda de IVA em cobrança no processo executivo principal, tendo-se ignorado as dívidas exequendas em cobrança nos processos apensos, de IRS (de 2006 e 2007) e de IRC (de 2004, 2005 e 2006), o que levou, naturalmente, à desconsideração destas dívidas na respectiva graduação de créditos. E daí que nela se tenha procedido à graduação de créditos do seguinte modo: em 1º lugar, o crédito reclamado pelo Banco Espírito Santo, S.A. (garantido pelo hipoteca do imóvel penhorado); em 2º lugar o crédito reclamado pela Fazenda Pública (IRC de 2007 e IRS de 2006, 2007 e 2008 – dado o privilégio imobiliário previsto nos arts. 116º do CIRC e 111º do CIRS); e em 3º lugar o crédito exequendo (IVA, garantido pela penhora).

Neste contexto, e uma vez que esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que cabe nos seus poderes de cognição, nos recursos jurisdicionais em que tem meros poderes de revista, apurar factos processuais praticados no âmbito do processo judicial tributário (*vide*, por todos, o acórdão proferido em 17/11/2004, no processo n.º 553/04, cuja doutrina sufragamos) e que, nos termos do n.º 2 do artº 240º do CPPT, os créditos exequendos não carecem de ser reclamados, sendo incluídos na graduação de créditos e graduados no lugar que lhes compete da mesma forma que o são os créditos reclamados, julga-se procedente o invocado erro de julgamento por virtude de os créditos exequendos resultarem não só de liquidações de **IVA do ano de 2007**, como, também, de liquidações de **IRS dos anos de 2006 e 2007**, e de **IRC dos anos 2004, 2005 e 2006**.

Por decorrência, devem todos os créditos exequendos ser graduados, tendo em conta a desnecessidade de serem reclamados, e que os mesmos beneficiam, desde logo, da penhora do imóvel efectuada no âmbito do processo executivo, registada em 3/08/2009.

Para além disso, na respectiva graduação há que ter ainda em conta os eventuais privilégios imobiliários de que gozem, e que se traduzem no seguinte: os créditos de IRS e de IRC relativos aos três últimos anos gozam de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora, em conformidade com o disposto nos artigos 111º CIRS e 116º CIRC, e os respectivos juros de mora gozam do mesmo privilégio atribuído por lei à dívida sobre que recaírem (art. 8º do Dec.Lei n.º 73/99, 16 Março). Por seu turno, o crédito exequendo de IVA não goza de qualquer privilégio imobiliário, encontrando-se apenas garantido pela penhora do imóvel efectuada, penhora que confere ao credor o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior, em conformidade com o disposto no art.822º n.º 1 do Cód. Civil.

Neste contexto deve proceder-se à graduação de créditos nos seguintes termos:

1º Crédito reclamado pelo Banco Espírito Santo, S.A., garantido pela hipoteca, e respectivos juros de mora, com o limite temporal de três anos;

2º Créditos reclamados pela Fazenda Pública (IRC de 2007 e IRS de 2006, 2007 e 2008), a par dos créditos exequendos de IRC de 2006 e de IRS de 2006 e 2007, dado o privilégio imobiliário de que todos gozam à luz do disposto nos arts. 111º CIRS e 116º CIRC;

3º Créditos exequendos de IRC de 2004 e 2005 e de IVA, garantidos pela hipoteca.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida no segmento impugnado e proceder à graduação de créditos pela seguinte forma:

1. Crédito reclamado pelo Banco Espírito Santo, S.A., e respectivos juros até três anos por força da garantia emergente da hipoteca;

2. Créditos reclamados pela Fazenda Pública, a par dos créditos exequendos de IRC de 2006 e de IRS de 2006 e 2007, dado o privilégio imobiliário de que todos gozam à luz do disposto nos arts. 111º CIRS e 116º CIRC;

3. Créditos exequendos de IRC de 2004 e 2005 e de IVA, garantidos apenas pela hipoteca.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Matéria de direito. Matéria de facto. Incompetência do STA em razão da hierarquia.

Sumário:

- I — O Supremo Tribunal apenas tem competência para conhecer de decisões dos tribunais tributários quando estiver em causa matéria exclusivamente de direito.*
- II — Verificando-se que, em inúmeros passos quer das alegações quer das conclusões de recurso, o contribuinte questiona a matéria de facto [vide desde logo conclusões L) M) e N)] é incompetente o STA em razão da hierarquia para conhecer do recurso apresentado.*

Processo n.º 641/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

1 –Relatório

A....., contribuinte n.º....., residente na Rua,, Custóias, na sequência da notificação das liquidações relativas IVA e correspondentes Juros Compensatórios, referentes ao exercício de 1999, veio apresentar impugnação judicial.

Em 12/05/2008 foi proferida sentença no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou improcedente a impugnação.

O contribuinte notificado da sentença não se conformou com a mesma e apresentou recurso para o STA cujas alegações terminam com as seguintes **conclusões**:

A. A sentença é nula por omissão de pronúncia nos termos dos artigos 125.º do CPPT e 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC, *ex vi* artigo 2.º, alínea e), do CPPT, porquanto, sem qualquer justificação, o Tribunal *a quo* não se pronunciou sobre o pedido de ampliação da causa de pedir — nem sobre a sua admissibilidade, nem sobre os fundamentos invocados.

B. A Meritíssima Juiz *a quo*, tendo conhecimento de factos novos e de pessoas que sobre eles poderiam testemunhar, preferiu ignorar o pedido de ampliação da causa de pedir apresentado pelo ora Recorrente violando assim os princípios do inquisitório (art. 99º da LGT) e da verdade material o que determina a anulação da decisão.

C. Conforme resulta da contestação apresentada pela Fazenda Pública, “*a base factual para as correcções efectuadas ao Impugnante (...) subsume-se (...) no quadro fáctico mais amplo apurado junto da B....., LDA., motivo pelo qual é imprescindível para análise da matéria subjacente aos presentes autos o conhecimento e análise do mesmo*” pelo que a legalidade as liquidações impugnadas terá de aferir-se no âmbito da Inspecção realizada à Empresa.

D. A Inspecção que deu causa às liquidações impugnadas foi, exclusivamente, motivada por uma denúncia de C....., sócio e ex-gerente da B....., LDA., que “*teve oportunidade, saber e motivação para adulterar os documentos e registos informáticos da empresa ora impugnante, previamente à sua apresentação em Tribunal*”.

E. As liquidações impugnadas fundamentam-se, decisivamente, na reprodução fonética dos depoimentos prestados e gravados no âmbito do processo cautelar n.º 584/02 que correu termos no Tribunal Judicial de Paredes - designadamente no depoimento da Dra. D..... — e que foram, na sua totalidade, declarados nulos por despacho transitado em julgado.

F. Com efeito, se é irrefutável que os actos de liquidação dependem decisivamente — senão exclusivamente — dos depoimentos declarados nulos, estamos, como é bom de ver, perante um manifesto e flagrante caso de invalidade consequente, o que implica que, em face da nulidade dos mesmos, sejam consideradas nulas também as liquidações impugnadas que dele dependem decisivamente.

G. A regularidade processual (de que o regime das nulidades constitui uma garantia) é uma concretização do direito à tutela jurisdicional efectiva pelo que - sendo certo que os limites impostos à produção de prova visam assegurar um núcleo intransponível de direitos fundamentais dos cidadãos - restará concluir que as impugnadas violam um direito constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias e, por esse motivo, são nulos nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 133.º do CPA;

H. Uma vez que o despacho em que se declara a nulidade do depoimento já transitou em julgado, os actos de liquidação ora impugnados ofendem o caso julgado por atribuírem putativos efeitos jurídicos aos depoimentos declarados nulos, circunstância que resulta claramente do disposto no n.º 2 do

artigo 522.º do C.P.C. que impede a invocação fora do processo de prova que aí tendo sido produzida aí haja também sido anulada;

I. A ofensa ao caso julgado determina a nulidade das próprias liquidações (artigo 133.º, n. 2, alínea h), do CPA);

J. Os actos impugnados são nulos por falta da fundamentação legalmente exigida pelos artigos 62º, n.º 2, do RGIT, 77.º da LGT, 125.º do CPA e 268º, n.º 3, da CRP, porquanto ao Impugnante, ora Recorrente, não foi dado a conhecer o Relatório da Empresa que se afigura verdadeiramente fundamental para a compreensão das liquidações impugnadas.

K. A Inspecção não atendeu a toda a envolvente dos factos que deram causa à Inspecção, e, em vez disso, assimilou os elementos denunciados — os elementos apreendidos no processo cautelar — para deles tirar conclusões, que tentou validar com argumentação comprovativa, retirada desses mesmos elementos;

L. Com efeito, todos os factos que vêm referidos no Relatório e no Relatório da Empresa baseiam-se — sem qualquer juízo crítico — no que os elementos denunciados indicam;

M. A Administração Fiscal não fez prova daquilo que alega, transparecendo antes do Relatório e do Relatório da Empresa — e conseqüentemente da sentença ora em crise — uma adesão exagerada e acrítica à denúncia, sem qualquer consideração pelo que é dito e inequivocamente demonstrado pela B....., LDA., e, a final, pelo Recorrente;

N. Assim, não tendo sido feita prova pela Inspecção dos factos que alega no Relatório, resulta “*fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário*”, circunstância que, nos termos do artigo 100º, do CPPT, conduz à anulação do acto impugnado.

Termos em que deverá dar-se provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida, julgando-se a impugnação totalmente procedente e provada, com todas as consequências legais.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Os autos subiram ao STA onde por despacho judicial, e seguindo promoção do Mº Pº, foi determinada a baixa dos autos ao tribunal de 1ª Instância “para suprimimento da nulidade arguida no recurso (omissão de pronúncia) ou sustentação do agravo”.

A Mª Juíza do TAF de Penafiel produziu então despacho judicial datado de 08/11/2010 cuja parte decisória é do seguinte teor:

(...) Na verdade, por lapso, este TAF, não se pronunciou sobre esse pedido de ampliação da causa de pedir, nem sobre a sua admissibilidade, nem sobre os fundamentos invocados no mesmo.

Acresce que, a referida ampliação não foi notificada à Fazenda Pública, tendo este Tribunal somente dado vista do conteúdo do pedido de ampliação ao Digno Magistrado do Ministério Público - cfr. teor de fls. 158 dos autos.

Assim, e, porque nos parece total razão ao ora Recorrente entende este Tribunal que, se deverá dar sem efeito (anular) a decisão proferida, da qual foi interposto recurso pelo Impugnante, de modo a que:

- Se dê conhecimento à Fazenda Pública do teor do pedido de ampliação da causa de pedir apresentado pelo Impugnante ao abrigo do princípio do contraditório;
- Se designe data para a realização da audiência contraditória de inquirição das testemunhas arroladas;
- Se amplie a causa de pedir e, se tenha em conta na decisão que vier a ser proferida o novo pedido (ampliado).

Notifique as partes. E informe o Venerando Supremo Tribunal Administrativo com cópia do despacho. D.N.

Notificada que foi a Fazenda Pública deste despacho veio interpor recurso do mesmo cujas alegações integram as seguintes conclusões:

A) A Fazenda Pública não se conforma com o despacho (decisão) agora proferido de anular a sentença de 12/05/2008;

B) Face ao disposto no artº. 666º. Do CPCivil, com a prolação da sentença. Fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa;

C) Por outro lado, tal como antes também agora não pode concordar com a ampliação da causa de pedir agora autorizada;

D) Igualmente entende não ser de aceitar a inquirição das testemunhas apresentadas pelo Impugnante, em fase de alegações por despacho de 20/04/2005, tendo as mesmas sido apresentada pela Fazenda Pública em 20/05/2005, e o Impugnante em 7/06/2005.

E) Além do mais, não assiste qualquer razão à impugnante quanto à alegada confissão da Fazenda Pública, nem à falta de fundamentação da liquidação, tendo os elementos que serviram de base à liquidação do imposto aqui em causa, sido recolhidos directamente dos elementos de contabilidade quer real quer paralela da entidade pagadora, corroborados pelos demais elementos que chegaram ao conhecimento da Administração Tributária,

F) Deverá assim ser revogada o despacho que agora nos foi notificada que anula a sentença anteriormente proferida e sob recurso, e a final considerar a presente Impugnação improcedente como é de justiça.

Termos em que, deverá ser indeferido o pedido do Impugnante, e a final, ser a presente Impugnação julgada totalmente improcedente, com as legais consequências.

A M^a juíza manteve o seu despacho.

O M^o P^o junto do STA teve vista dos autos e emitiu o seguinte parecer:

Ampliação da causa de pedir/admissibilidade.

O M.^oP.^o já emitiu anteriormente parecer no sentido de que se reconhecem os fundamentos da impugnação.

No entanto, quanto ao que vem a Fazenda Pública agora a recorrer do despacho de fls. 435 e ss., no qual se conheceu de alegada nulidade consubstanciada em omissão de pronúncia sobre pedido de ampliação da causa de pedir, sua admissibilidade e fundamentos invocados no mesmo, quer parecer ser de lhe reconhecer razão.

Com efeito, quanto à ampliação da causa de pedir e Sua admissibilidade, afigura-se ser de julgar o recurso procedente, embora por motivos diferentes daqueles que foram considerados.

Com efeito, consta do ponto IV do sumário do ac. proferido no proc. 8761/09 deste STA de 25-11-09, acessível em www.dgsi.pt: “*Não prevendo a lei, para o processo de impugnação judicial, a apresentação do articulado de réplica nos moldes em que tal articulado está previsto no CPC para o processo ordinário de declaração, fica afastada a possibilidade de modificação/ampliação da causa de pedir ao abrigo do disposto no art. 273.º do C.P.C.*”.

Parece que devia ter-se decidido no sentido de não ser de admitir a dita ampliação do pedido e da causa de pedir, tanto mais que nenhuma outra liquidação foi proferida após reclamação graciosa, único caso em que já se admitiu ainda ser possível tal ampliação — assim, cfr. ainda recente ac. do S.T.A. de 29-6-11 no proc. 030/11.

Já quanto aos seus fundamentos, quer ainda parecer que os mesmos são coincidentes com os que anteriormente tinha já anteriormente apresentado e que tinham sido objecto da sentença de fls. 277 a 295

Concorda-se que relativamente aos mesmos é de entender que se mostrava já esgotado o poder jurisdicional da Mm.a juízo “a quo”, a qual não poderia ter decidido como veio a efectuar.

A ser assim, como parece, mais resulta ser de mandar apreciar em o recurso de fls. 322 a 363, que foi oportunamente interposto daquela sentença, e que resulta não ter perdido utilidade.

Foram colhidos os vistos legais:

2- FUNDAMENTAÇÃO:

É o seguinte o teor integral do despacho judicial de 08/11/2010:

A....., Impugnante nos presentes autos, inconformado com a sentença exarada a fls.277 a 296 que julgou improcedente a Impugnação Judicial por si deduzida, veio dessa recorrer a fls.313 dos autos.

O recurso foi admitido por despacho de fls.318.

O Recorrente apresentou as suas alegações a fls. 322 e seguintes que terminaram com as conclusões, insertas a folhas 360 a 363.

Decorre do artigo 690º do Código de Processo Civil (CPC) que, são as conclusões que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso.

Como decorre da conclusão 1 de fls.423 do referido recurso, foi pelo Recorrente arguida a nulidade da sentença por omissão de pronúncia e violação dos princípios da verdade material e do inquisitório.

Alega o Recorrente que com o articulado, expedido por correio registado a 4.05.2005, veio requerer a ampliação da causa de pedir, nos termos do disposto no artigo 273º, n.º1, do CPC.

Pedido motivado pela contestação apresentada pela Fazenda Pública, na qual se reconhece que “a base factual para as correcções efectuadas ao Impugnante (...) subsume-se (...) no quadro fáctico mais amplo apurado junto da B....., LD^a, (doravante designada abreviadamente por Empresa) motivo pelo qual é imprescindível para análise da matéria subjacente aos presentes autos o conhecimento e análise do mesmo”.

Em face desta imprescindibilidade do conhecimento do quadro fáctico apurado junto da Empresa para compreender os fundamentos das liquidações impugnadas nos presentes autos, o Recorrente veio invocar novos vícios que se prendem justamente com esse desconhecimento e com vícios próprios do Relatório da Empresa que, naturalmente, se repercutem sobre as liquidações que dele dependem decisivamente.

O Recorrente arguiu a nulidade das liquidações com base nos seguintes argumentos:

- Falta de um elemento essencial (artigo 133º, n.º1, do Código do Procedimento Administrativo (CPA));

- Ofensa ao conteúdo essencial de um direito fundamental (alínea d) do n.º2 do artigo 133º do CPA);

- Ofensa do caso julgado (alínea h) do n.º2 do artigo 133º do CPA.

Foi ainda suscitada a questão da falta de fundamentação das liquidações impugnadas, porquanto o Relatório de Inspeção da Empresa - imprescindível à real compreensão das liquidações não foi levado ao conhecimento do ora Recorrente.

Porque apenas na pendência dos presentes autos o ora Recorrente tomou conhecimento de que existiam duas pessoas com o conhecimento de factos relevantes para a prova do alegado na petição de impugnação, no pedido e ampliação da causa de pedir foi requerida a produção de prova testemunhal e arroladas duas testemunhas.

Sucede que o Tribunal a quo não se pronunciou sobre este pedido de ampliação da causa de pedir, nem sobre a sua admissibilidade, nem sobre os fundamentos invocados e isto apesar do Recorrente ter reiterado o pedido de ampliação e respectivos fundamentos nas suas alegações, efectuadas ao abrigo do art. 120º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Não obstante, e sem nunca o justificar, o Tribunal a quo não apreciou as nulidades arguidas.

Cumpre apreciar:

A nulidade da sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de pronunciar-se sobre questões sobre as quais deveria pronunciar-se, cfr.art. 125º do CPPT.

Porque tal nulidade não foi apreciada, ao abrigo do disposto nos artigos 668º, n.º1, alínea d) e n.º4 e 744º, n.ºs 1 e 5, ambos do Código de Processo Civil e 281º do CPPT, foi ordenada a baixa dos autos a este TAF pelo Venerando Supremo Tribunal Administrativo, para que o mesmo se pronuncie sobre a referida nulidade

Ora, efectivamente a sentença é nula por omissão de pronúncia nos termos dos artigos 125º do CPPT e 668º, n.º1, al.d) do CPC, “ex vi” artigo 2º, al.e), do CPPT, porquanto, este TAF não se pronunciou sobre o pedido de ampliação da causa de pedir, nem sobre a sua admissibilidade, nem mesmo sobre os fundamentos invocados no mesmo.

Pelo que, o Tribunal procede de seguida à análise do referido pedido de ampliação da causa de pedir por parte do Impugnante.

A....., impugnante nos presentes autos, veio requerer a ampliação da causa de pedir, nos termos do disposto no artigo 273º, n.º1 do CPC, aplicável subsidiariamente ao presente Processo de Impugnação por força do disposto na alínea e) do artigo 2º, do CPPT, com base nos seguintes fundamentos:

Da confissão apresentada pela Fazenda Pública.

O Relatório apresentado ao Impugnante e no qual se baseiam as liquidações ora impugnadas limita-se a remeter para aquilo que foi dito e alegado no Relatório de Conclusões de Inspeção Tributária referente aos exercícios de 1998 e 1999, apresentado à sociedade alegadamente pagadora dos rendimentos em questão, à B....., Ld.^a, NIPC:

De igual forma, a contestação apresentada pela Fazenda Pública limita-se a remeter a fundamentação das liquidações para a Inspeção realizada àquela empresa e para o respectivo Relatório.

Aliás, a contestação apresentada pela Fazenda Pública, no presente processo, refere expressamente que “a base factual para as correcções efectuadas ao impugnante (...) subsume-se (...) no quadro fáctico mais amplo apurado junto da B....., LD.^a, motivo pelo qual é imprescindível para a análise da matéria subjacente aos presentes autos o conhecimento e análise do mesmo”.

Confessa, pois, a Fazenda Pública a imprescindibilidade do conhecimento e análise do quadro fáctico que envolve a inspeção efectuada à B....., LD.^a, para conhecer da base factual para as correcções efectuadas ao ora Impugnante.

O Impugnante aceita a referida confissão.

Não foi, porém, levado ao conhecimento do Impugnante por parte da Inspeção, o mencionado quadro fáctico referente à dita Empresa.

Nestes termos, encontra-se provada porque confessada a mencionada imprescindibilidade do conhecimento e análise do quadro fáctico que envolve a inspeção efectuada a esta B....., Ld.^a, para o conhecimento da base factual para as correcções efectuadas ao ora Impugnante.

Pelo que, nos termos do referido artigo 273º do CPC, vem o Impugnante requerer a ampliação da causa de pedir nos termos que se seguem:

Da nulidade das liquidações.

As liquidações ora impugnadas são nulas por se basearem em factos apurados na inspeção realizada à Empresa B..... Ld.^a, entidade alegadamente pagadora dos rendimentos tributados.

Na verdade, os factos apurados nessa inspeção dependem absolutamente de depoimentos que foram declarados nulos no âmbito da produção de prova no Processo de Providência Cautelar N.º584/2002, que correu termos no 1º juízo cível do Tribunal de Paredes.

Pelo que, sendo as liquidações ora impugnadas baseadas em factos declarados nulos, nulas são também essas liquidações.

O Juiz do processo declarou a “nulidade da inquirição das testemunhas indicadas pela Requerida no seu articulado de oposição à providência” e designado dia “para nova realização da audiência de julgamento da oposição e inquirição das testemunhas”.

Ora as testemunhas “indicadas pela requerida no seu articulado de oposição à providência” foram, naturalmente, todas as que foram ouvidas na audiência de julgamento daquela oposição.

Se fosse caso de excepcionar da declaração de nulidade alguma parte da inquirição, teria o Juiz de o ter feito expressamente.

O que não fez.

A declaração de nulidade leva a considerar que, juridicamente, o acto nulo nunca existiu, não podendo dele ser retirados quaisquer efeitos jurídicos.

Ou seja, o depoimento das testemunhas em questão, do ponto de vista jurídico, nunca existiu.

As cassetes que contêm os depoimentos nulos foram entregues ao Ministério Público que, no âmbito do inquérito n.º594/02.6TAPRD, as transmitiu à Administração Fiscal.

Assinale-se que a nulidade de um acto processual repercute-se nos actos subsequentes da sequência que dele dependam absolutamente, é o que estabelece o artigo 201º, n.º2, do Código de Processo Civil: “Quando um acto tenha que ser anulado, anular-se-ão também os termos dos actos subsequentes que dele dependam absolutamente”.

Ora é patente e irrefutável que os actos de liquidação ora impugnados dependem absolutamente da inspecção efectuada à empresa referida, a qual, por sua vez também depende absolutamente dos depoimentos declarados nulos.

A nulidade dos testemunhos acarreta a nulidade das liquidações aqui impugnadas.

Pelo que, se conclui que o acto de liquidação é nulo, por lhe faltarem elementos essenciais - artigo 133º, n.º1, do CPA.

Do despacho através do qual foi declarada a nulidade do depoimento que serviu de base à liquidação não foi interposto recurso, pelo que o mesmo transitou em julgado.

Ao fazer tábua rasa do despacho transitado em julgado, atribuindo putativos efeitos jurídicos a um depoimento nulo, o acto de liquidação ofendeu o caso julgado, razão pela qual sempre seria tal acto nulo, de acordo com a cominação constante do artigo 133º, n.º2, alínea h), do CPA.

Sem prescindir.

Da falta de fundamentação das liquidações.

Conforme referido no relatório da inspecção efectuado ao ora

Impugnante e na contestação apresentada pela Fazenda Pública no presente Processo, as liquidações impugnadas decorreram integralmente de inspecção tributária realizada à sociedade B....., Ld.ª.

Não obstante, tal relatório de inspecção não foi levado ao conhecimento do ora Impugnante.

O que resulta também do exposto na contestação. Já que foi necessário proceder a um aditamento ao PA anexo aos autos, aditamento este composto pelo relatório da Empresa que dele não constava.

Não se encontram pois fundamentados os actos de liquidação ora impugnados, razão pela qual lhes falta uma menção essencial - art. 123º do CPA e, deverão ser integralmente anulados.

Da prova dos factos na presente acção.

A 25 de Fevereiro de 2005, apresentou o ora Impugnante a presente Impugnação Judicial, juntando à data os documentos de que dispunha para fazer prova de todo o aí alegado.

Não obstante, na pendência do presente processo, o Impugnante tomou conhecimento de existirem duas pessoas com o conhecimento de factos relevantes para a prova quer de factos alegados na dita petição, quer na presente ampliação da causa de pedir.

Testemunhas que têm conhecimento dos factos apurados no âmbito da inspecção efectuada à B....., Ld.ª.

Os quais foram considerados fundamentais para a análise e conhecimento da matéria subjacente aos presentes autos, conforme teor da contestação apresentada pela Fazenda Pública.

Assim, em cumprimento do princípio do inquisitório e da verdade material, orientadores do processo tributário, bem como do disposto no artigo 13º do CPPT e 645º do CPC, vem o ora Recorrente requerer em cumprimento do princípio do inquisitório e da verdade material, que seja ordenada a notificação das seguintes testemunhas com vista ao apuramento da verdade relativa aos factos, posto existirem razões para presumir que estas pessoas têm conhecimento de factos importantes para a boa decisão da causa:

Sra. D. E....., escriturária;

Sra. D. F....., técnica de contas, ambas com domicílio profissional na Rua, n.º....., Apartado,, Paredes.

Termos em que requer a ampliação da causa de pedir da Impugnação Judicial para que dela conste a nulidade das liquidações e a falta de fundamentação dos actos de liquidação como causas de anulação dos mesmos.

Mais requer se digne ordenar a notificação das testemunhas para depoimento no presente processo, em cumprimento do princípio do inquisitório e da verdade material, orientadores do processo tributário.

Junta três documentos.

Em sede de alegações nos termos do disposto no artigo 120º do CPPT, veio o Impugnante como questão prévia, suscitar a questão da ampliação da causa de pedir, reiterando na íntegra o pedido já por si apresentado e que não viu apreciado.

Em sede de alegações de recurso vem dizer que a sentença é nula por força do disposto no artigo 125º do CPPT e do artigo 668º, n.º1, al.d) do CPC, ex vi artigo 2º, al.e), do CPPT, porquanto não se pronunciou este Tribunal sobre questões absolutamente fundamentais em tempo suscitadas pelo ora Recorrente.

Efectivamente, e procedendo a uma análise detalhada dos autos, verifica-se que o referido pedido foi motivado pela contestação apresentada pela Fazenda pública, na qual se reconhece que “a base factual para as correcções efectuadas ao Impugnante (...) subsume-se (...) no quadro fáctico mais amplo apurado junto da B....., Ld.^a, motivo pelo qual é imprescindível para análise da matéria subjacente aos presentes autos o conhecimento e análise do mesmo”.

Ora, em face desta imprescindibilidade do conhecimento do quadro fáctico apurado junto da referida empresa para compreender os fundamentos das liquidações impugnadas nos presentes autos, o ora Recorrente veio invocar novos vícios que se prendem justamente com esse desconhecimento e com vícios próprios do Relatório da Empresa que, naturalmente, se repercutem sobre as liquidações que dela dependem decisivamente.

Pelo Impugnante, ora Recorrente foi ainda suscitada a questão da falta de fundamentação das liquidações impugnadas, porquanto o Relatório de Inspecção da Empresa, imprescindível à real compreensão das liquidações, não foi levado ao conhecimento do ora Recorrente.

E porque apenas na pendência do processo o ora Recorrente tomou conhecimento de que existiam duas pessoas com o conhecimento de factos relevantes para a prova do alegado na petição de Impugnação, pelo que no pedido de ampliação da causa de pedir foi requerida a produção de prova testemunhal e arroladas duas testemunhas.

Na verdade, por lapso, este TAF, não se pronunciou sobre esse pedido de ampliação da causa de pedir, nem sobre a sua admissibilidade, nem sobre os fundamentos invocados no mesmo.

Acresce que, a referida ampliação não foi notificada à Fazenda Pública, tendo este Tribunal somente dado vista do conteúdo do pedido de ampliação ao Digno Magistrado do Ministério Público - cfr. teor de fls. 158 dos autos.

Assim, e, porque nos parece assistir total razão ao ora Recorrente entende este Tribunal que, se deverá dar sem efeito (anular) a decisão proferida, da qual foi interposto recurso pelo Impugnante, de modo a que:

- Se dê conhecimento à Fazenda Pública do teor do pedido de ampliação da causa de pedir apresentado pelo Impugnante ao abrigo do princípio do contraditório;
- Se designe data para a realização da audiência contraditória de inquirição das testemunhas arroladas;
- Se amplie a causa de pedir e, se tenha em conta na decisão que vier a ser proferida o novo pedido (ampliado).

Na sentença recorrida deram-se como assentes os seguintes factos:

A- Dos factos provados, com relevância para a decisão da causa resultantes da prova documental e do relatório de inspecção tributária:

- As liquidações ora impugnadas tiveram origem em acção inspectiva realizada ao impugnante, na sequência dos factos apurados em acção inspectiva realizada à empresa B....., Ld.^a.
- A presente impugnação respeita a IVA e Juros compensatórios do ano de 1999 constantes das liquidações n.º03276843, 03276842, 03276841, 03276840, 03276839.
- As referidas liquidações são no valor de 1151,63 euros respeitante ao imposto e de 299,12 euros aos respectivos juros compensatórios.
- Liquidações notificadas ao ora impugnante em 29.09.2003 e pagas dentro do prazo de pagamento fixado
- O impugnante é agente do comércio por grosso - CALE 51190.
- A acção inspectiva foi desencadeada a coberto da Ordem de Serviço n.º49119, de 09.05.2003 para o exercício de 1999.
- A Ordem de Serviço supra referida foi emitida na sequência de proposta de fiscalização de 05.05.2003, dos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária da Direcção de Finanças do Porto, em resultado dos procedimentos inspectivos efectuados na empresa “B....., Ld.^a”, para o exercício de 1999, que permitiram detectar que o sujeito passivo “A.....” estava relacionado em documentos dessa empresa, figurando como beneficiário de rendimentos omissos à contabilidade desta.
- A acção inspectiva baseou-se na análise a nível da legalidade tributária e contabilística das operações e documentos referidos.
- O ora impugnante é um empresário em nome individual, sem contabilidade organizada, com rendimentos da categoria C de IRS, enquadrado no regime normal de IVA, periodicidade trimestral no ano de 1999, e exerceu a actividade de Agente de Comércio por Grosso, mais especificamente de

comissionista de empresas que comercializavam madeira, tendo cessado o exercício da sua actividade em nome individual em 29.11.02.

E em 1999, representou as empresas B....., Ld^a, G....., S.A., H....., Ld^a e I.....

- Na sequência da análise efectuada aos registos contabilísticos, aos suportes documentais e aos elementos declarados pelo ora impugnante, enquadrados pela matéria constante da informação que acompanha a proposta de fiscalização para o sujeito passivo em análise, recolhida na empresa “B....., Ld^a”, verificam-se os seguintes factos:

“1- A empresa “B....., Ld^a”, de acordo com os elementos constantes...

2. Assim, e para o caso do comissionista “A.....”, foi possível verificar que dos elementos integrantes do processo, nomeadamente através da folha “Caixinha” constante no ficheiro “Caixinha e Quinta”, que por sua vez se encontrava em disquete apreendida no Tribunal de Paredes, é feita referência explícita ao Sujeito Passivo.

3. Nesse ficheiro, que traduz o fluxo financeiro de Caixa da contabilidade paralela, foram registados vários pagamentos a título de comissões, que pela sua natureza, pela forma que se encontram registados e de harmonia com os restantes elementos de identificação consultados através dos elementos de escrituração da entidade pagadora, dizem respeito ao Sujeito Passivo em causa, conforme informação constante do ficheiro em causa que se resume no seguinte quadro:...” - cr. teor do relatório de inspecção, fls. 88 e 89 do P.A. apenso aos autos.

- A empresa B..... foi submetida a uma acção inspectiva levada a efeito pelos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária do Porto (SPITP) à actividade por si desenvolvida, nos exercícios económicos de 1998 e 1999, na sequência da qual foram efectuadas correcções técnicas em sede de IVA, tendo-se apurado o imposto em falta, no montante de 146 961,38 euros e 133 375,95 euros, respectivamente.

- A acção inspectiva decorreu do superiormente determinado pela Ordem de Serviço n.º42 487, de 05.12.2002.

- A ordem de Serviço foi emitida na sequência dos elementos remetidos à Direcção de Finanças do Porto, a coberto do Ofício n.º220736, de 18.09.2002, dos Serviços do Ministério Público de Paredes/1ª Secção, que compreendem uma certidão extraída dos autos do Processo de Inquérito n.º594/02.6TAPRD e apensos, instaurado no Tribunal Judicial de Paredes/1º Juízo Cível, aberto por participação feita a partir da Providência Cautelar n.º584/2002, em que é arguida a Empresa B....., Ld.^a.

- A coberto do ofício n.º290454, de 07.11.2002, os Serviços do Ministério Público de Paredes/1ª Secção, comunicaram a existência de diversos documentos apreendidos, no âmbito do referido processo, à guarda do Tribunal Judicial de Paredes.

- Em conformidade com o despacho exarado a fls.260 do Processo de Inquérito n.º594/02.6TAPRD, a realização das diligências necessárias à averiguação da prática de eventuais ilícitos criminais de natureza fiscal, foi delegada à Direcção de Finanças do Porto, ao abrigo do disposto no art.41º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

- Para o efeito, através do Ofício n.º290454, de 07.11.2002, os Serviços do Ministério Público de Paredes/1ª Secção, autorizaram a verificação e consulta dos elementos apreendidos pelo Tribunal Judicial de Paredes, à Empresa B....., Ld.^a, no âmbito do Procedimento Cautelar n.º584/2002 e apensos.

- A presente acção inspectiva abarcou o IVA, IRC e IRS respeitantes aos anos de 1997, 1998 e 1999.

- A sociedade B....., Ld.^a, dedica-se à fabricação de folheados, contraplacados, lamelados e outros painéis.

- Os serviços de inspecção tributária chegaram às suas conclusões conjugando a informação recolhida a partir dos elementos que integram

o Processo de Inquérito n.º594/02.6TAPRD e dos que foram apreendidos no âmbito da Providência Cautelar n.º584/2002 e apensos que correu pelo Tribunal Judicial de Paredes, e da análise dos suportes documentais e dos registos contabilísticos da empresa, adiante designados de sistema de contabilidade oficial e dos demais elementos e informações recolhidos interna e externamente, no decurso da acção Inspectiva.

- A referida sociedade tem sede, domicílio fiscal e instalações administrativas à Rua, -Paredes.

- Nos exercícios em apreciação, a gerência da sociedade esteve a cargo dos sócios J..... e L.....

- Para efeitos de IVA a empresa encontrava-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal.

- No âmbito da acção inspectiva desencadeada a essa empresa, os serviços de inspecção tributária serviram-se do teor dos depoimentos prestados e gravados no processo cautelar n.º584/2002, que correu termos no 1º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Paredes, nomeadamente do depoimento de D.....

B- Factos não provados com relevância para a decisão da causa:

- Não se provou quais os documentos e registos forjados pelo C..... e quais os registos informáticos alterados, nem os efeitos daí decorrentes, nem ficou demonstrado em que medida é que tal procedimento a existir possa ter afectado a quantificação da matéria tributária notificada à impugnante.

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão da causa.

DECIDINDO NESTE STA

Aparentemente, em causa nos presentes autos estão dois recursos. Um primeiro do contribuinte, interposto da sentença proferida em 1ª Instância em 12/05/2008, na qual foi julgada improcedente a impugnação da liquidação adicional de IVA do ano de 1999.

Um segundo, interposto pela Fazenda Pública, do despacho/decisão de 20/05/2011, supra destacado.

O “recurso” interposto pela Fazenda Pública encerra apenas matéria de direito pelo que em princípio seria este STA competente em razão da hierarquia para o seu conhecimento.

No entanto ao colocarmos entre aspas a palavra “recurso” a que fazemos referência fazemo-lo porquanto o artº 744º na versão anterior ao D. L. n.º 303/2007 de 29/08 (versão que entrou em vigor em 01/01/2008 e que não se aplica ao caso dos autos atentos os artigos 11º n.º 1 e 12º n.º 1 do mencionado diploma legal e por o presente processo de impugnação ter sido apresentado em 25/02/2004) estipular que: “3. Se o juiz, porém reparar o agravo, pode o agravado requerer dentro de 10 dias a contar da notificação do despacho de reparação, que o processo de agravo suba, tal como está, para se decidir a questão sobre que recaíram os dois despachos opostos”.

A Fazenda Pública ocupa, a nosso ver a posição de “agravado” e a sua reacção foi impropriamente designada de “recurso”. Poderia ter-se limitado a pedir a subida do agravo. Por isso é defensável que não estamos na presença de dois recursos autónomos e daí termos de considerar a jurisprudência deste STA segundo a qual havendo dois recursos da mesma decisão interpostos para o STA, suscitando-se num deles questões relativas à matéria de facto a competência em razão da hierarquia para a decisão de ambos os recursos pertence ao TCA (cfr. neste sentido Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 06.11.1996, recurso 19838 e de 19.12.2001, recurso 26443, ambos in www.dgsi.pt). Daí que, antes de mais, se deva definir a competência em razão da hierarquia para conhecimento do recurso interposto pelo contribuinte.

Este Supremo Tribunal por respeito aos ditames legais em matéria de competência hierárquica não pode conhecer do recurso, pois verificamos que, em inúmeros passos quer das alegações quer das conclusões de recurso, o contribuinte questiona a matéria de facto (vide desde logo conclusões L) M) e N)).

Este Supremo Tribunal apenas tem competência para conhecer de decisões dos tribunais tributários quando estiver em causa matéria exclusivamente de direito (cfr. art. 26º, alínea b) do ETAF, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, alterada pelas Leis n.ºs 4-A/2003, de 19 de Fevereiro, 107-D/2003, de 31 de Dezembro, 1/2008, de 14 de Janeiro, 2/2008, de 14 de Janeiro, 26/2008, de 27 de Junho, 52/2008, de 28 de Agosto, 59/2008, de 11 de Setembro, Decreto-Lei n.º 166/2009 de 31 de Julho e Lei n.º 55-A/2010 de 31 de Dezembro e n.º 1 do artigo 280º do CPPT), cumpre declarar a sua incompetência em razão da hierarquia.

Pelo exposto, o Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do recurso do contribuinte (devolvendo-se também ao tribunal que é competente para o seu conhecimento a competência para apreciar o “recurso” da Fazenda Pública e, indicando-se nos termos do artº 18º n.º 3 do CPPT o Tribunal Central Norte, como o tribunal competente.

4- DECISÃO

Termos em que se acorda em declarar incompetente em razão da hierarquia este STA para o conhecimento do recurso do contribuinte e bem assim do recurso ou questão suscitada pela Fazenda Pública em reacção ao despacho de 20/05/2011, supra destacado, determinando a remessa dos autos ao TCA Norte por ser o competente.

Sem custas

Lisboa, 10 de Julho de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Processo n.º 683/11-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1- RELATÓRIO

A..., deduziu oposição à execução contra ele e outros, ordenada, no processo de execução fiscal n.º 1350-95/100633.9, instaurada na Repartição de Finanças do Concelho de Caldas da Rainha, visando a cobrança coerciva de dívida ao Instituto de Emprego e Formação Profissional.

Por sentença de 30 de Outubro de 2009, o TAF de Leiria, julgou a oposição parcialmente procedente (cfr. fls. 67 dos autos). Reagiu o oponente interpondo recurso para o STA.

Por despacho de 17 de Junho de 2010, o STA declarou-se incompetente em razão da hierarquia, tendo sido remetidos os autos para o TCA Sul.

Por acórdão de 23 de Março de 2011, o TCA Sul decidiu:

“- conceder provimento ao recurso e revogar a sentença, na parte recorrida (sem prejuízo do julgado e transitado, quanto aos juros moratórios)

- julgar verificada excepção dilatória, decorrente de erro na forma de processo, não susceptível de convolação, quanto à pretendida eliminação, da ordem jurídica, do acordo de apoio reembolsável que suporta a quantia exequenda e absolver o exequente desta instância.”

Reagiu o ora recorrente A..., interpondo o presente recurso, cujas alegações **integram as seguintes conclusões:**

1º- Entendendo o douto Acórdão de que se recorre de que existiu erro na forma de processo, por a matéria em causa ser de impugnação e não de oposição, devia ter determinado a convolação dos autos para a forma processual adequada — impugnação;

2º- Para o efeito deveria ter ordenado a extracção de certidão do articulado inicial para o mandar prosseguir como impugnação, com a conseqüente baixa à 1ª instância;

3º- E isto porque não podem existir quaisquer dúvidas quanto às necessárias circunstâncias para se admitir a impugnação;

4º- Quanto a estas, não pode competir ao recorrente fazer prova negativa;

5º- Se tivesse sido junto à execução, conforme requerido pelo alegante na sua p.i, **“a integralidade do processo de que emerge a execução”**, verificar-se-ia que o recorrente não tinha tido qualquer intervenção directa no desenrolar do “negócio” que deu origem à execução;

6º- Bem assim que não tinha tido conhecimento de qualquer acto ou elemento do “negócio subjacente, antes da citação para a execução;

7º- Assim, é indubitável a tempestividade da petição como impugnação à execução;

8º- A solução que vem de preconizar-se impõe-se em obediência, entre outros, aos princípios da supremacia da verdade material, do favorecimento pessoal ou pro actione, da economia processual, ao princípio constitucional de recurso contencioso contra quaisquer actos administrativos independentemente da sua forma — artº 268º n.º 4 do C.R.P na sua redacção à data — ou à impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma — na redacção actual;

9º- Ao não decidir como se propõe, o douto Acórdão não fez uma aplicação correcta e ajustada dos princípios vindos de enunciar, e, nessa medida, violou-os;

10º- Deve, pois, ser revogado o douto Acórdão “a quo”, nos termos referidos.

Como é de **JUSTIÇA**

Contra-alegou a Fazenda Pública da seguinte forma:

Exmº s Senhores Conselheiros da
Secção de Contencioso Tributário do STA

1. A decisão recorrida

O TCAS apreciou, no Acórdão recorrido o recurso interposto por A... da sentença proferida pelo tribunal de 1ª instância na parte que julgou improcedente a oposição à execução fiscal por dívida ao Instituto de Emprego e Formação Profissional.

1.1 – A situação de facto

Os factos considerados provados pela sentença recorrida foram em síntese (*da nossa responsabilidade, assim como sublinhados*):

- Em 21-09-1995, foi emitida pelo Director do Departamento de Gestão Administrativa e Financeira do Instituto do Emprego e Formação Profissional, **certidão de dívida**, no montante de 22.771.940\$00, resultante do montante de 10.920.000\$00, referente a um apoio reembolsável, **concedido por despacho do Sr. Secretário de Estado do Emprego e Formação Profissional, datado de 30-10-1985**, acrescido de juros de mora contados desde 30-10-1987 até 25-01-1995, no montante de 11.851.940\$00;

- Na certidão de dívida consta que o apoio reembolsável foi concedido a B..., C..., D..., E... e A...;

- Consta ainda nessa certidão que não foram cumpridas as obrigações assumidas nas datas do respectivo vencimento, encontrando-se, por esse facto a dívida totalmente vencida;

• O oponente tomou conhecimento da instauração do processo executivo n.º 95-100633.9 para cobrança coerciva da dívida em 26-05-1995.

1.2. A aplicação do direito

- A oposição foi considerada procedente quanto aos juros de mora liquidados no período entre 30-10-1987 e 26-05-1990, por prescrição, julgando-se extinta a execução nessa parte, e improcedente no remanescente, por falta de fundamento legal.

A decisão de improcedência fundamentou-se no facto dos argumentos esgrimidos pelo oponente — falsidade de um documento integrante do processo subjacente aos autos de execução e a dificuldade em aceder a esse processo para colher elementos de defesa — emergirem não do processo executivo, mas, antes, de um procedimento administrativo que culminou na concessão de um apoio financeiro concedido pelo IEFP e no seu (in)cumprimento, prendendo-se com a legalidade da dívida exequenda.

E considerou que, no caso, o meio próprio para a discussão da legalidade da dívida exequenda era o processo de impugnação ou o recurso aos tribunais comuns por o contrato subjacente ao apoio financeiro em causa ser um contrato de direito privado.

- **O TCAS acompanhou o discurso jurídico da sentença por não vir arguida a falsidade do título executivo** — o oponente não alega desconformidade entre o título executivo e o contrato de apoio formalizado que lhe serve de suporte, mas antes utilização abusiva da sua pessoa na celebração do contrato de apoio reembolsável que constitui a quantia exequenda — mas considerou que esta padecia de erro de julgamento por ter, na parte sob recurso, emitido pronúncia quanto ao mérito ao considerar a oposição improcedente.

E, argumentando que, **ainda que se admitisse ser a impugnação judicial o meio processual próprio**, não poderia ser determinada a requerida convolação, por não estarem inequivocamente demonstradas todas as necessárias circunstâncias, nomeadamente, no que se refere à apreciação da tempestividade, **e que, no caso *sub judice*, a forma processual adequada nem sequer era a impugnação judicial.**

Decidiu que a pretendida eliminação da ordem jurídica do apoio reembolsável concedido, é pedido para cuja apreciação **não são os tribunais fiscais materialmente competentes.**

Em consequência, revogou a sentença na parte recorrida, por julgar verificada a excepção dilatória decorrente de erro na forma de processo, não susceptível de convolação.

2. O Recurso interposto em 3º grau de jurisdição

Nas conclusões das suas alegações de recurso, e que o delimitam, o recorrente invoca em síntese (*da nossa responsabilidade, assim como sublinhados*):

- Que o douto acórdão ao ter entendido existir erro na forma do processo, por a matéria em causa ser de impugnação e não de oposição, devia ter ordenado a convolação para a forma de processo adequada;

- Se tivesse sido junta à execução, **conforme requerido na pi.**, a integralidade do processo de que emerge a execução, ter-se-ia verificado a não participação do recorrente no processo de concessão do apoio reembolsável e ter-se-ia conseguido provar que o primeiro momento de conhecimento pelo recorrente do apoio concedido foi o da citação para o PEF;

- A pretendida convolação é a que respeita os princípios da supremacia da verdade material, do favorecimento do processo, da economia processual e do princípio constitucional consagrado no n.º 4 do artigo 268º da CRP;

- O Acórdão recorrido violou os princípios acima enunciados, pelo que deve ser revogado.

3. Resposta ao presente recurso

- Da leitura dos autos verifica-se que o que o recorrente desde sempre pretendeu não foi questionar a validade da certidão de dívida constante de fls. 37 dos autos, a qual teve como pressuposto o incumprimento injustificado do esquema de reembolso imposto através do despacho de concessão n.º 74/85, de 30-10-1985, do Secretário de Estado do Emprego e Formação Profissional, mas, antes, **o próprio acto de concessão do apoio financeiro, por entender que lhe falta um pressuposto de validade: o de não o ter requerido.**

Alegando que não teve qualquer iniciativa nem requereu qualquer apoio financeiro, reembolsável ou não, consequência, também, não se encontrar vinculado ao pagamento (ainda que coercivamente imposto) das quantias resultantes da concessão desse apoio.

- É indubitável e encontra-se demonstrado nos autos que E..., seu filho, faleceu em 26 de Agosto de 1985, data anterior quer ao despacho de concessão n.º 74/85, do Secretário de Estado do Emprego e Formação Profissional, quer, por maioria de razão, à data do recebimento do subsídio reembolsável em causa (cfr. 24 dos autos) tendo, nitidamente, o levantamento desse subsídio sido feito abusivamente.

Na verdade, a referência à procuração exibida no 2º Cartório Notarial de Setúbal em 07-01-1986, constante de fls. 24 verso, demonstra que, a não ser falsa tal procuração, à data da sua exibição, já se encontrava caducada no que respeita a E..., **verificando-se, no mínimo, abuso de confiança na sua exibição.**

- **Note-se que o DL 437/78, de 28/12, impõe no n.º 3 do seu artigo 3º, que o termo de concessão do apoio seja “assinado por pessoas com competência para obrigar a entidade beneficiária, as quais provarão a sua qualidade e poderes através do competente reconhecimento notarial”.**

- Dos depoimentos prestados a fls. 49 e 50 dos autos apenas se consegue inferir que a exibida procuração não foi encontrada e presumivelmente (e nem isso é certo) que E... era genro de B...

- Por outro lado, a invocada falsificação da assinatura do oponente na procuração exibida no Cartório Notarial de Setúbal implica, a existência da mesma procuração, o que, aliás, também se controverte.

- A impugnação judicial não é, como bem afirma o douto acórdão recorrido, o meio processual adequado para a impugnação contenciosa do despacho de concessão n.º 74/85, de 30-10-1985, do Secretário de Estado do Emprego e Formação Profissional.

Os Tribunais Fiscais são materialmente incompetentes para a apreciação do acto administrativo controvertido, sendo-o os tribunais administrativos.

A incompetência absoluta é de conhecimento oficioso e pode ser arguida pelos interessados ou suscitada pelo Ministério Público ou pelo representante da Fazenda Pública até ao trânsito em julgado da decisão final

Deverá, pois, ser confirmado o julgamento de direito contido no acórdão recorrido, considerando-se o presente recurso totalmente improcedente.

O EMMP teve vista dos autos mas não se pronunciou.

2 - FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal recorrido deu como provada a seguinte factualidade:

1º. Em 21/09/1995, foi emitida pelo Director do Departamento de Gestão Administrativa e Financeira do Instituto de Formação P, certidão de dívida, no montante de 22 771 940\$00, resultante do montante de 10 920 000\$00, referente a um apoio reembolsável, concedido por despacho do senhor Secretário de Estado do Emprego e Formação Profissional, datado de 30/10/1985, acrescido de juros de mora contados desde 30/10/1987 até 25/01/1995, no montante de 11 851 940\$00 — tudo conforme consta da própria certidão de fls. 37 dos autos.

2º. Refere aquela certidão que aquele montante foi concedido a B... e outros, a saber:

- C...;
- D...;
- E...;
- A...;

donos e legítimos proprietários, à data, da embarcação destinada à pesca industrial não agremiada, denominada “...” — tudo conforme consta da própria certidão a fls. 37 dos autos.

3º Na mesma certidão lê-se que “A empresa não cumpriu as obrigações que assumiu, nas datas do respectivo vencimento, as prestações de reembolso: Por esse facto a dívida encontra-se totalmente vencida, o que determina a cobrança coerciva (...)”.

4º. O Oponente tomou conhecimento da instauração do processo executivo n.º 95-100633.9, para cobrança coerciva da dívida referida em 1., deste probatório em 26/05/1995 — cfr. fls. 28 v dos autos.

3 — DO DIREITO

Os meritíssimos desembargadores do TCA Sul decidiram “**conceder provimento ao recurso e revogar a sentença, na parte recorrida** (*sem prejuízo do julgado e transitado, quanto aos juros moratórios*)”

- **julgar verificada excepção dilatória, decorrente de erro na forma de processo, não susceptível de convalidação, quanto à pretendida eliminação, da ordem jurídica, do acordo de apoio reembolsável que suporta a quantia exequenda e absolver o exequente desta instância**” por entenderem que: (destaca-se apenas a fundamentação de direito)

“(...) No caso vertente, o Recorrente/Rte veio deduzir oposição à execução fiscal em que é demandado, a título de responsável originário, para pagamento da quantia de 22.771.940\$00, correspondente a um apoio reembolsável concedido pelo Secretário de Estado do Emprego e Formação Profissional/SEEFP, acrescido de juros de mora.

Para o efeito invocou, à data da propositura dos presentes autos, do ponto de vista do direito aplicável, as **als. d) e h), do revogado art. 286.º n.º 1 CPT**, as quais, à semelhança do que hoje sucede com o **art.º 204.º, do CPPT**, correspondiam à prescrição da dívida exequenda e à ilegalidade concreta da mesma, no pressuposto da lei não assegurar meio judicial de impugnação ou de recurso contra o respectivo acto de liquidação; na consubstanciação das causas de pedir esgrimiou com a prescrição parcial dos juros exequendos - cfr. art.ºs 1.º a 6.º, da pi. -, com a utilização abusiva da sua pessoa na celebração/contratação do referido apoio reembolsável por recurso a uma invocada procuração substantivamente falsa, já que nunca a passou - cfr. art.ºs 7.º a 19.º, da p.i. - e com limitações impostas ao exercício do seu direito de defesa - cfr. art.ºs 20.º a 28.º, do mesmo articulado. A Mm.^a juiz recorrida, por seu turno, veio, por um lado, a considerar os juros exequendos parcialmente prescritos, nessa medida julgando procedente a oposição e, por outro, que o Rte, quanto à invocada falsidade da procuração, veio esgrimir com a legalidade em concreto da liquidação da restante (e principal) dívida exequenda a qual, no entanto, tem como meio próprio de sindicância o processo de impugnação ou o recurso aos tribunais comuns, pelo que, não constitui fundamento próprio de oposição fiscal que, para o efeito, é um meio

processual inidóneo, sendo certo que não foi alegada a falsidade do título executivo decorrente da sua desconformidade com “(...) a base fáctico-documental cuja atestação nele se exprime.”

Cabe referir, desde logo, que, em linhas gerais, se acompanha o discurso jurídico da decisão recorrida.

Na linha do que é afirmado nesta, o Rte não esgrimiou, em momento algum, com a falsidade do título executivo, como fundamento da presente oposição, já que, não só de nada do que factualmente alegou se pode inferir a acusação da desconformidade entre o título executivo e o contrato de apoio formalizado que lhe serve de suporte nem, tão pouco, se arrimou à **alínea c), do n.º 1, do art.º 286.º do revogado CPT**.

Trata-se, pois, de questão - a da falsidade do título executivo - que não foi, efectivamente, submetida à apreciação do tribunal recorrido e que, por isso, não constitui *thema decidendum* do presente recurso, sem embargo da doutrina e jurisprudência pacífica sobre a densificação do conceito de falsidade do título executivo susceptível de constituir fundamento do processo de oposição fiscal e a que a decisão recorrida não deixa de se ancorar.

Mas, o que o Rte, incontestavelmente, invoca e pretende, é a utilização abusiva da sua pessoa para a celebração do referido acordo/contrato de apoio reembolsável, mediante o recurso, por banda daqueles que actuaram em seu nome, a uma procuração falsa já que nunca a conferiu, daí pretendendo retirar, como expressamente refere em 18º, da p.i., “(...) a nulidade (...)” do “(...) “apoio” *sub judice* no tocante ao Oponente, ou, com mais rigor, (...) o reconhecimento da própria inexistência jurídica do negócio em referência (...)”.

Ora, sendo assim, crê-se inexorável a ilação da ocorrência de erro na forma de processo, já que a referida nulidade/inexistência do negócio jurídico em que se concretizou a contratualização do apoio financeiro reembolsável que constitui quantia exequenda, do que, por inerência, pretende fazer decorrer a respectiva inexigibilidade no que a ele concerne, tem meio e sede próprios para ser conhecida e declarada para o que, no entanto, são materialmente incompetentes os tribunais fiscais.

Contudo, o erro na forma de processo e a incompetência dos tribunais, consubstanciam excepções dilatórias, nos termos do **art.º 494º CPC**, implicantes, por isso, da absolvição da instância, que não do pedido, de acordo com o estatuído nos **art.ºs 288.º e 493.º, deste mesmo compêndio legal**, razão porque, nesta matéria, a decisão recorrida, ao ter-se pronunciado quanto ao mérito, - já que na parte em que não julgou a oposição procedente, julgou-a improcedente - padece de erro de julgamento.

Não tem, pois, razão o Rte quando pretende o conhecimento com declaração de inexigibilidade, meramente consequente, da dívida exequenda no que respeita ao referido apoio reembolsável, por utilização abusiva da sua pessoa através de uma procuração falsa, pelo presente meio processual, como decorre do teor das **conclusões a) a m)**, inclusive, particularmente da **conclusão c)**, quando sustenta que a lei não assegura meio judicial de impugnação ou recurso contra a liquidação/apuramento da dívida; contudo, do teor das **últimas conclusões** e ainda que de forma não absolutamente explícita, parece pretender esgrimir, ainda, contra a decisão recorrida na medida em que, aceitando o decidido nesta matéria, não determinou a convolação dos autos para a forma processual adequada ao pretender que se ordene a extracção de certidão do articulado inicial para o mandar prosseguir como impugnação.

Só que, mesmo admitindo que a forma processual adequada era a impugnação judicial, ainda assim não seria caso, a nosso ver, de determinar a convolação referida em virtude de não estarem inequivocamente demonstradas todas as necessárias circunstâncias, designadamente, no que se refere à aferição da tempestividade; no entanto e mais do que isso, o que se entende é que, tão pouco o processo de impugnação judicial corresponderá à forma processual adequada, atendendo a que, como acima se deu conta, o que o Rte, efectivamente, pretende, e para esse efeito invoca facticidade pertinente, é a declaração de nulidade/inexistência do acordo negocial celebrado com a SEEFPP que suporta o apoio financeiro exequendo, no que a ele concerne e para o que os tribunais fiscais são materialmente incompetentes.

III

Pelos fundamentos aduzidos, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, acorda-se: (...)

DECIDINDO NESTE STA

O ora recorrente questiona o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul dado este ter entendido existir erro na forma do processo por a matéria em causa ser de impugnação e não de oposição e, não ter ordenado a convolação para a forma de processo adequada - impugnação.

Adiantamos já que o recorrente não tem razão sendo de manter o acórdão recorrido, nos seus precisos termos.

Vejamos:

Suscitou o ora recorrente, desde o início, a falsidade da procuração exibida para obtenção de um apoio reembolsável junto do Estado (no que respeita à sua assinatura). Esta falsidade não é a do título executivo como bem decidiram as instâncias e por isso não constitui fundamento de oposição à execução. Daí que ocorre erro na forma de processo intentado; a oposição à execução fiscal.

Aquilo que o recorrente, incontestavelmente, invoca e pretende, é a utilização abusiva da sua pessoa para a celebração do referido acordo/contrato de apoio reembolsável, mediante o recurso, por banda daqueles que alegadamente actuaram em seu nome, a uma procuração que reputa de falsa já que nunca a terá conferido, daí pretendendo retirar, como expressamente refere em 18º, da p.i., “(...) a nulidade (...)” do “(...) “apoio” *sub judice* no tocante ao Oponente, ou, com mais rigor, (...) o reconhecimento da própria inexistência jurídica do negócio em referência (...)”.

Ora, se for assim, a referida nulidade/inexistência do negócio jurídico em que se concretizou a contratualização do apoio financeiro reembolsável que constitui a quantia exequenda, e da qual o ora recorrente, pretende fazer decorrer a respectiva inexigibilidade da dívida no que a ele concerne, tem meio e sede próprios para ser conhecida e declarada para o que, no entanto, são materialmente incompetentes os tribunais fiscais e daí a impossibilidade de convalidação para impugnação judicial como pretende o recorrente. Neste sentido o Ac. deste STA de 21/11/2012 tirado no rec. 0714/12, assim sumariado:

I - As dívidas emergentes de incumprimento de um Contrato de Concessão de Incentivos Financeiros, promovido pelo Instituto do Emprego e Formação Profissional, não seguem o regime das liquidações sujeitas às regras do CPPT e da LGT referentes a responsabilidade subsidiária nem a reversão, sendo que o facto de as mesmas serem cobradas coercivamente não lhes muda a natureza transformando-as em dívidas tributárias.

II - Constando o oponente da certidão de dívida, conforme o exigido no art. 88º, n.º 2, alínea j), do CPPT, e uma vez que também é responsável solidário pelo cumprimento do contrato de incentivos financeiros em causa, não pode deixar de impropeder a alegada ilegitimidade com base no art. 204º, n.º 1, alínea b), do CPPT.

III - O erro na forma do processo traduz-se numa nulidade que consiste na utilização de meio processual impróprio, aferindo-se tal erro pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido, ou seja, a concreta pretensão de tutela solicitada pelo autor ao tribunal não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre erro na forma do processo.

IV - Se o oponente pede a extinção da execução e estrutura a causa de pedir com fundamentos adequados à oposição, tais como, a ilegitimidade para ser chamado à execução e vícios formais do acto de reversão, não se verifica qualquer erro na forma do processo, o que não significa que, atentas as causas de pedir, a oposição seja de proceder.

V - Respeitando a dívida exequenda a restituição de quantias recebidas no âmbito de participações do Fundo Social Europeu, ou de dívidas ao Instituto do Emprego e Formação Profissional, o meio processual adequado é a acção administrativa especial a intentar contra o despacho que ordena a reposição ou a restituição das importâncias indevidamente recebidas, nos termos do disposto no art. 6º do Decreto-Lei n.º 443/78, de 28 de Dezembro, a intentar nos tribunais administrativos de círculo (art. 44º do ETAF).

VI - Como a infracção das regras de competência em razão da hierarquia e da matéria determinam a incompetência absoluta do tribunal (cfr. o art. 16º do CPPT), cuja consequência é a absolvição da instância, nos termos do disposto no art. 288º, n.º 1, alínea a), do CPC, caberá ao recorrente decidir, nos termos do disposto no art. 289º do CPC, intentar ou não a acção administrativa especial, o que torna impossível a convalidação da oposição nesta forma de processo.

Tudo o exposto, determina por um lado a falta de fundamento legal para oposição à execução fiscal e por outro a impossibilidade de convalidação para impugnação judicial já que o pedido final expresso na petição inicial de oposição é: “ponderando o exposto, se imponha o não provimento da execução no que ao ora Oponente tange”. Ainda que se entendesse este pedido como encerrando uma forma mais ampla (a expressa no articulado 18º da petição inicial) a que, supra, já fizemos referência não é o processo de Impugnação Judicial ou de Oposição a forma de processo adequada para se reconhecer ao Oponente o direito de anulação do despacho que converteu em reembolsável o subsídio não reembolsável que lhe tinha sido concedido e que determinou a sua cobrança coerciva.

Efectivamente, a forma de processo adequada é a Acção Administrativa Especial, uma vez que, o acto, o despacho, que foi impugnado, não comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação não é o processo de Impugnação Judicial ou de Oposição a forma de processo adequada para se reconhecer ao Oponente, enquanto responsável solidário o direito de anulação do despacho que converteu em reembolsável o subsídio não reembolsável que lhe tinha sido concedido e que determinou a sua cobrança coerciva (vide Acórdãos deste STA de: 14/10/94, proc n.º 18034; 1/6/2011, proc n.º 214/11; e 23/2/2012, proc n.º 97/12).

A convalidação não é, no entanto, possível em virtude da incompetência absoluta dos Tribunais Tributários para apreciar a questão.

Com efeito, constitui jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal, explicitada nos Acórdãos atrás mencionados, que a discussão da ilegalidade das decisões que ordenem a restituição de quantias indevidamente recebidas no âmbito das participações do Fundo Social Europeu ou do Instituto do Emprego e da Formação Profissional, em especial, por os recorrentes não serem responsáveis pelas dívidas, não é da competência dos tribunais tributários (art. 49º do ETAF), mas sim dos tribunais ad-

ministrativos de círculo (art. 44º do ETAF), sendo que a infracção das regras de competência em razão da hierarquia e da matéria determinam a incompetência absoluta do tribunal (cfr. o art. 16º do CPPT).

E, como a consequência da incompetência absoluta é a absolvição da instância, nos termos do disposto no art. 288º, n.º 1, alínea a), do CPC, cabe ao recorrente decidir, nos termos do disposto no art. 289º do CPC, intentar ou não a Acção Administrativa Especial caso se verifiquem os pressupostos para tal, designadamente de tempestividade.

Objectivamente, nos presentes autos verifica-se, assim, a impossibilidade da convolação, a qual pressupõe não só o erro na forma do processo utilizado, como sobretudo a possibilidade de continuação da instância e do processo nos Tribunais Tributários.

Assim sendo, em face do exposto, é de manter o acórdão recorrido negando-se provimento ao presente recurso.

4 - DECISÃO

Termos em que acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conferência, em negar provimento ao recurso e em confirmar o acórdão recorrido. Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Pagamento espontâneo. Prescrição. Competência em razão da hierarquia.

Sumário:

- I — Estando em causa, nos termos das conclusões do recurso, apenas a qualificação como espontâneo ou coercivo do pagamento efectuado pelo executado mediante solicitação ao órgão de execução fiscal de guias para o efeito e mostrando-se fixada e incontroversa a matéria de facto, a questão deve ter-se por exclusivamente de direito, cabendo a competência para conhecer do recurso a este Supremo Tribunal Administrativo (arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do ETAF, no art. 280.º, n.º 1, do CPPT).*
- II — A situação em que, no n.º 2 do art. 304.º do CC se proíbe a restituição da quantia com que foi paga obrigação tributária prescrita é a do pagamento espontâneo.*
- III — Ainda que a obrigação tributária esteja prescrita, não pode considerar-se pagamento espontâneo o pagamento que, apesar de voluntário, tenha sido efectuado para obviar à iminente prossecução da execução e à prática de um acto lesivo, uma vez que o n.º 2 do art. 403.º do CC refere que «a prestação considera-se espontânea quando é livre de toda a coacção».*
- IV — Se o pagamento não puder considerar-se espontâneo, mantém utilidade o conhecimento da questão da prescrição da dívida exequenda, uma vez que o executado poderá obter a restituição do montante pago.*
- V — A reclamação judicial prevista no art. 276.º do CPPT não é meio processual adequado para a execução de julgado anulatório.*

Processo n.º 912/13-30.

Recorrente: A. . ., S.A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de reclamação do art. 276.º do CPPT com o n.º 2104/12.8BELRS

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A. . ., S.A.” (a seguir Reclamante ou Recorrente) recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo da decisão por que a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa julgou improcedente a reclamação judicial por ela deduzida contra a decisão do órgão de execução fiscal que determinou o pagamento da quantia exequenda, no prazo de quinze dias, sob cominação de accionamento da garantia bancária, bem como absolveu a Fazenda Pública da instância quanto ao

pedido de «concretização da sentença e do acórdão» proferidos sobre a liquidação de IVA que deu origem à dívida exequenda.

A Recorrente apresentou com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que sintetizou em conclusões do seguinte teor:

«A. Deverá o presente recurso ser admitido, por tempestivo, nos termos dos artigos 283.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 145.º do Código de Processo Civil;

B. A recorrente, convicta da razão que lhe assiste, de forma alguma pode concordar com a Doutra Sentença na parte em que não toma conhecimento do pedido de declaração de prescrição da dívida;

C. Não houve cumprimento espontâneo da obrigação, porquanto o pagamento, apenas, foi efectuado para obstar a que garantia bancária fosse accionada, por não terem sido sustados os autos que aliás, se não encontravam na disponibilidade da Administração Tributária, pelo menos, no período em que foi remetida a Notificação para efectuar o pagamento (carta registada datada 25/06/2012) apesar de prestada garantia bancária para o efeito;

D. A decisão no pressuposto da aplicação do n.º 2 do artigo 304.º do Código Civil, in casu, não deve permanecer porque não houve cumprimento espontâneo da obrigação nem houve qualquer renúncia expressa ou tácita à prescrição.

E. Os presentes autos têm subjacentes dívidas referentes aos anos de 1989, à qual, ab initio se aplicava o prazo de prescrição de 20 anos;

F. Por força do art. 4.º (contrario sensu) do Decreto-lei n.º 154/91, de 23/04, à liquidação de 1989 é aplicável o prazo de prescrição de 10 anos previsto no artigo 34.º do Código de Processo Tributário (“CPT”) que se iniciou em 01/07/1991;

G. Mostra-se verificada nos autos a prescrição, atenta a data da dívida (IVA de 1989), a da citação para o Processo de Execução em crise (08/10/1993), que o prazo de interrompeu [sic] nesta data;

H. O processo de execução esteve inactivo por (muito) mais de um ano, por facto não imputável ao, ora, Recorrente, pelo que o prazo de Prescrição reiniciou a sua contagem em 09/10/1994;

I. A Recorrente aderiu ao denominado Plano Mateus, mas, não efectuou qualquer pagamento no âmbito deste e dele foi excluída;

J. Na presente data, com a adição do tempo decorrido antes e após a interrupção dos presentes autos, ainda que descontados os prazos de suspensão, nos termos previstos na parte final do art. 34.º do CPT e do n.º 2 do art. 49.º da LGT, mostra-se decorrido o prazo de prescrição previsto nas citadas disposições legais.

K. A Doutra Sentença é violadora dos Princípios Constitucionais da Verdade Material e da Igualdade de Armas, porquanto não considerou a coacção exercida para a obtenção do pagamento da dívida que, manifestamente, se encontrava prescrita.

Sem conceder,

L. A Administração Tributária, também, não procedeu à quantificação em função da alteração determinada pelo Tribunal de que resultava pro-rata superior e, conseqüentemente, uma quantia superior de imposto dedutível.

M. A manutenção na Ordem Jurídica do acto reclamado permitirá a manutenção (ilegal) do presente processo de execução fiscal, em clara violação do disposto nos artigos 34.º e 259.º do (CPT), 175.º do (CPPT) do n.º 2 do artigo 37.º do (CPPT) e do n.º 7 do artigo 35.º, n.º 2 do artigo 44.º e 49.º da (LGT)»⁽¹⁾.

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.3 A Fazenda Pública não apresentou contra alegações.

1.4 Remetidos os autos a este Supremo Tribunal Administrativo e dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto suscitou a questão da incompetência em razão da hierarquia, considerando que esta é da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, por entender que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito. Isto, em síntese e com referência ao regime legal pertinente, com a seguinte fundamentação:

«As conclusões C. e D. contrariam o juízo fáctico formulado na sentença, segundo o qual a reclamante efectuou pagamento livre e espontâneo por conta da quantia exequenda (Matéria de direito – fls. 246).

Deste antagonismo entende a recorrente extrair consequência jurídica relevante no sentido da inexistência de cumprimento espontâneo de obrigação jurídica prescrita, impeditivo da repetição da prestação (art. 304.º n.º 2 CCivil)».

Prevenindo a possibilidade de assim não se entender, o Procurador-Geral Adjunto sustentou que o recurso não merece provimento, pelos seguintes motivos:

«A. O pagamento voluntário de dívida tributária, ainda que prescrita, corresponde ao cumprimento de uma obrigação natural fundada em dever de justiça (art. 402.º C. Civil)

B. O pagamento voluntário é pagamento espontâneo: a prestação considera-se espontânea quando é livre de toda a coacção (art. 403.º n.º 2 C. Civil)

C. Não pode ser repetida a prestação realizada espontaneamente, em cumprimento de uma obrigação natural (arts. 304.º n.º 2 e 403.º n.º 1 C. Civil)

D. A impossibilidade de repetição da prestação realizada espontaneamente torna inútil a apreciação da prescrição da obrigação tributária exequenda, invocada como fundamento daquela repetição».

1.5 Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre a questão suscitada pelo Ministério Público, apenas a Recorrente o fez, afirmando que «apresentou Alegações em que explana as razões que, em seu entender, e perante os factos carreados aos autos, levados ao probatório, impunham à Meritíssima Juíza prolação de decisão no sentido de o peticionado merecer provimento» e requerendo que, «[s]endo declarado incompetente o Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia», se remetam os autos ao Tribunal Central Administrativo Sul.

1.6 As questões que cumpre apreciar e decidir são, como procuraremos demonstrar, as de saber se

(i) este Supremo Tribunal Administrativo é competente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso (questão suscitada pelo Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo),

(ii) se (a sentença fez correcto julgamento quando considerou que) o pagamento efectuado em sede de execução fiscal deve considerar-se pagamento voluntário e espontâneo ou se, pelo contrário e como afirma a Recorrente, esse pagamento, porque «efectuado para obstar a que a garantia bancária fosse accionada», não pode ter-se como espontâneo (cfr. conclusões C. e K.) e, na negativa,

(iii) se a obrigação tributária correspondente à dívida exequenda está ou não prescrita (cfr. conclusões D. a J.);

(iv) se pode em sede de reclamação judicial avaliar-se se o julgado anulatório no processo de impugnação judicial foi ou não devidamente executado pela AT (cf. conclusão L.).

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«Compulsados os autos e analisada a prova documental, encontram-se assentes, por provados, os seguintes factos com interesse para a decisão de mérito:

1. O processo executivo n.º 325519931034596 foi instaurado em 22/11/1993, no Serviço de Finanças de Lisboa 10, por dívidas de juros compensatórios e IVA do ano de 1989, na importância total de € 48.091,82;

2. A executada tomou conhecimento da situação supra em 21/01/1994;

3. Em 02/02/1994, foi dado conta nos autos de execução de que havia sido interposta impugnação judicial e foi solicitada a fixação da garantia para efeitos de suspensão da execução;

4. Em 10/03/1994 a executada apresentou garantia;

5. Em 28/01/1997, a reclamante aderiu ao plano de regularização de dívidas do DL n.º 124/96, de 10 de Agosto;

6. Em 18/12/2003, foi excluída daquele regime de regularização, não tendo efectuado qualquer pagamento no âmbito daquele plano;

7. Em 12/07/2005, o processo n.º 3255199301034596, aqui em conflito, foi apensado ao n.º 3255199301032364;

8. A impugnação judicial das dívidas relativas ao processo principal e apenso foi apresentada em 12/10/1993;

9. Por Acórdão do TCA Sul de 05/05/2009, proferido na impugnação n.º 11/09-39/95.4.2, foi concedido parcial provimento ao recurso interposto da decisão de 1.ª instância e anuladas parcialmente as liquidações impugnadas;

10. Por despacho de 23/07/2010 e “em concretização da sentença proferida no processo de impugnação n.º 11/09-39/95.4.2” foi ordenada a notificação da reclamante para proceder ao pagamento valor da dívida;

11. Em 11/08/2010, a Reclamante requereu certidão da fundamentação da decisão, a qual foi emitida em 03/09/2010;

12. Em 20/09/2010, foi interposto recurso hierárquico da resposta ao pedido de certidão da fundamentação;

13. Em 06/10/2010 a reclamante requereu a fixação do valor da garantia a prestar para suspender a execução, alegando intenção de apresentar oposição à execução;

14. Em 15/10/2010 foram apresentadas duas garantias bancárias;

15. Em 26/10/2010 foi deduzida oposição à execução n.º 3255199301032364 e apenso, que correu trâmites sob o n.º 948/11.7BELRS;

16. Em 17/11/2010, a reclamante apresentou oposição à execução, agora referenciada unicamente ao processo n.º 3255199301034596, tramitada sob o n.º 949/11.7BELRS;

17. A Reclamante teve conhecimento por carta datada de 25/06/2012 (008277), que lhe foi dirigida pelo serviço de Finanças de Lisboa 10 e assinada, pela respectiva Chefe de Finanças, de que deveria

proceder ao pagamento da dívida a que fora deduzida a oposição n.º 948/11.7BELRS sob pena de ser accionada a garantia bancária n.º 00362155, emitida pelo Banco Espírito Santo em 14/10/2010 (acto reclamado – fls.26 dos autos) – cfr. doc. 1, à petição inicial.

18. Em 03/07/2012 [(²)] apresentou a presente reclamação - cfr. fls. 4 dos autos.

19. Na mesma data a executada solicitou a emissão da guia para pagamento do montante indicado declarando não prescindir da apreciação da prescrição da dívida;

20. Em 10/07/2012 a Executada efectuou o pagamento da dívida exequenda no montante de € 43.286,10 – cfr. fls. 191 dos autos.

21. Por despacho da Chefe do Serviço de Finanças foi determinada a remessa dos autos a este tribunal 16/07/2012 [(³)] – cfr. fls. 121 dos autos.

22. Da informação financeira remetida pelo serviço de Finanças de Lisboa 10, consta que da dívida, exigida no processo executivo identificado em 1., deste probatório, foi anulada a importância de € 14.523,52 – cfr. fls. 192 dos autos.

23. A execução fiscal a que nos vimos referindo, foi declarada extinta por despacho da Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 10, proferido em 17/10/2012 [(⁴)] tendo no mesmo sido determinado o levantamento da garantia bancária n.º 00362155, emitida pelo Banco Espírito Santo, SA., em 14/01/2010, no valor de € 57.495,19 – cfr. fls. 193 dos autos.

Factos Não Provados

Do adquirido processual não se extraíram outros factos passíveis de afectar a decisão e que, por conseguinte, importe registar como não provados.

A convicção do Tribunal formou-se com base no teor dos documentos citados nas alíneas supra.

Quanto aos factos enunciados nos pontos 1. a 12. e 19., do probatório resulta de informações oficiais de fls. 114 a 120, não contestadas».

*

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Numa execução fiscal que foi instaurada contra uma sociedade, esta prestou garantia em ordem à suspensão do processo até estar decidida a oposição que deduziu àquela execução. Finda a oposição, o órgão de execução fiscal notificou a sociedade executada de que devia proceder ao pagamento da dívida exequenda «sob pena de ser accionada a garantia bancária».

A Executada reclamou judicialmente desse acto do órgão de execução fiscal, pedindo ao Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa que declarasse a prescrição da dívida exequenda e, subsidiariamente, «a concretização da sentença e do acórdão proferido», uma vez que, a seu ver, a AT, desrespeitando o disposto no art. 100.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), não deu cabal execução à decisão judicial que anulou parcialmente a liquidação de IVA que deu origem à dívida exequenda.

Na mesma data em que apresentou a reclamação, a Executada pediu que fosse emitida guia para pagamento da dívida exequenda e do acrescido, declarando do mesmo passo que não prescindia da apreciação da prescrição.

Sete dias depois, a Executada procedeu a pagamento da quantia exequenda e do acrescido, o que veio a determinar a extinção da execução fiscal e o levantamento da garantia bancária prestada pela Executada.

O Tribunal Tributário de Lisboa, apreciando o mérito da reclamação judicial (⁵), decidiu

(i) pela improcedência, quanto à possibilidade de apreciação da invocada prescrição da obrigação tributária correspondente à dívida exequenda e

(ii) pela absolvição da instância, quanto ao pedido relativo à «concretização da sentença e do acórdão proferido».

Se bem interpretamos a sentença, a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa entendeu não apreciar a prescrição por inutilidade, uma vez que, «ainda que a dívida paga fosse agora julgada prescrita, em nada aproveitaria à reclamante, posto que não pode fundamentar a devolução ou “repetição do indevido”», uma vez que o pagamento efectuado deve considerar-se que foi efectuado espontaneamente no âmbito do cumprimento de uma obrigação natural, o que obsta à restituição da quantia utilizada no pagamento, tudo nos termos dos arts. 402.º, 403.º e 304.º do Código Civil (CC).

Quanto ao invocado incumprimento do julgado anulatório, a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa considerou que o mesmo «extravasa o âmbito do processo de execução fiscal», sendo que a questão deveria ser colocada perante a AT.

A Recorrente discorda de ambas as decisões.

Entende que o pagamento não pode ser considerado como espontâneo porque foi efectuado na sequência da notificação que a AT lhe endereçou para pagar, sob a cominação de proceder às diligências necessárias para accionar a garantia bancária prestada.

Quanto à execução do julgado anulatório (decisão judicial que anulou parcialmente a liquidação que deu origem à dívida exequenda), entende que o art. 276.º do CPPT permite que sejam apreciados

em sede da reclamação aí prevista os actos que afectem direitos e interesses legítimos do executado, designadamente a quantificação operada em execução daquele julgado.

Antes do mais, pensamos ser conveniente delimitar o objecto da presente reclamação judicial: a ora Recorrente reclamou ao abrigo do disposto no art. 276.º do CPPT do acto praticado na execução fiscal pelo qual foi notificada para efectuar o pagamento, sob cominação de ser accionada a garantia bancária por ela prestada em ordem à suspensão da execução. É essa a decisão administrativa reclamada e não qualquer outra, designadamente a que extinguiu a execução fiscal face ao pagamento.

Se a Executada entendia que a execução fiscal não devia ser julgada extinta na sequência do pagamento devia ter impugnado judicialmente o despacho de extinção da execução fiscal. Não pode é pretender que, com a presente reclamação, veio suscitar ao Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa que sindicasse a legalidade de um acto – o despacho de extinção da execução – que nem sequer tinha sido praticado na data em que apresentou a petição inicial. Manifestamente, a Executada, através da reclamação deduzida em 3 de Julho de 2012, data em que fez dar entrada a petição inicial no Serviço de Finanças de Lisboa 10, não podia e não veio pôr em causa a legalidade da decisão do Chefe deste Serviço de Finanças que, em 17 de Outubro do mesmo ano (mais de três meses depois), declarou a execução fiscal extinta pelo pagamento.

Assim, a decisão sobre a espontaneidade ou não do pagamento terá como único e exclusivo objectivo indagar da possibilidade, *rectius* da utilidade de se conhecer ou não da prescrição nesta sede, sendo que uma eventual decisão positiva não terá outro efeito senão o de determinar a anulação do acto reclamado. Outros efeitos decorrentes de uma eventual declaração da prescrição, designadamente a restituição do montante pago, nunca poderão ser ordenados nesta sede.

Registada esta nota, que se nos afigura essencial para delimitar o âmbito da reclamação judicial e, conseqüentemente, o objecto do recurso, vejamos então quais as questões que cumpre apreciar e decidir.

Antes do mais, a questão da incompetência deste Supremo Tribunal em razão da hierarquia, suscitada pelo Procurador-Geral Adjunto.

Depois, saber qual a natureza do pagamento efectuado nos presentes autos, designadamente se o mesmo pode considerar-se como pagamento espontâneo, como considerou a sentença recorrida. Na negativa, saber se a dívida exequenda estava ou não prescrita.

Haverá ainda que apreciar e decidir se a sentença fez correcto julgamento quando considerou que não podia nesta sede avaliar-se se o julgado anulatório no processo de impugnação judicial foi ou não devidamente executado pela AT.

2.2.2 DA COMPETÊNCIA EM RAZÃO DA HIERARQUIA

Cumpra, antes do mais, ajuizar da competência, questão que é de ordem pública e prioritária em relação a qualquer outra (cfr. art. 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro). Cumpra, designadamente aferir da incompetência em razão da hierarquia, que determina a incompetência absoluta do tribunal, a qual é do conhecimento officioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, como o foi no caso *sub judice* pelo Ministério Público (cfr. art. 16.º do CPPT).

Como é sabido, nos termos do disposto nos arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e no art. 280.º, n.º 1, do CPPT, a competência para conhecer dos recursos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância em matéria de contencioso tributário cabe à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo quando os recursos tenham por exclusivo fundamento matéria de direito, constituindo uma excepção à competência generalizada dos tribunais centrais administrativos, aos quais cabe conhecer «*dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º*» [art. 38.º, alínea a), do ETAF].

Assim, para aferir da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo, há que olhar para as conclusões da alegação do recurso e verificar se, em face das mesmas, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, implicam a necessidade de dirimir questões de facto, seja 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, seja porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, seja ainda porque se dirija nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos⁽⁶⁾.

Sustenta o Procurador-Geral Adjunto que as conclusões C. e D. contrariam o juízo fáctico formulado na sentença, segundo o qual o pagamento da dívida exequenda foi livre e espontâneo, e que a Recorrente pretende extrair desse antagonismo consequência jurídica relevante no sentido da inexistência de cumprimento espontâneo de obrigação jurídica prescrita, impeditivo da repetição da prestação. O que, na sua tese, significa que existe controvérsia factual a dirimir e que a matéria controvertida neste recurso não se resolve mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação dos preceitos jurídicos invocados, motivo por que a competência em razão da hierarquia para dele conhecer pertenceria, não a este Supremo Tribunal Administrativo, mas ao Tribunal Central Administrativo Sul.

Salvo o devido respeito, entendemos que no caso está apenas em causa a qualificação jurídica dos factos, incontroversos. Na verdade, está apurado que a Executada efectuou o pagamento da dívida exequenda e dos acrescidos através de guias que solicitou, após ter sido notificada de que, na sequência do trânsito em julgado da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal, deveria efectuar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, em 15 dias, sob a cominação de a execução prosseguir, com as diligências necessárias para accionar a garantia bancária prestada.

A questão que se nos coloca é, apenas, a de saber se o pagamento assim efectuado pode ou não ser considerado como pagamento espontâneo para os fins previstos no n.º 2 do art. 304.º, do CC, que dispõe que «[n]ão pode [...] ser repetida a prestação realizada espontaneamente em cumprimento de uma obrigação prescrita». Ou seja, para estes efeitos, o juízo sobre a espontaneidade do pagamento não constitui um juízo de facto, na medida em que resulta, não da ilação de facto retirada pelo juiz dos factos provados, mas sim de uma ilação jurídica retirada desses factos, da subsunção dos factos ao conceito de *pagamento espontâneo* do n.º 2 do art. 403.º do CC – que diz que «[a] prestação considera-se espontânea, quando é livre de toda a coacção» – questão que tem apenas a ver com a interpretação desta norma.

Por isso, entendemos que a competência para conhecer do presente recurso é deste Supremo Tribunal Administrativo.

2.2.3 DA ESPONTANEIDADE DO PAGAMENTO

A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa considerou que o pagamento efectuado pela Executada foi espontâneo, motivo por que entendeu não conhecer da prescrição da dívida exequenda. A Recorrente sustenta que o pagamento não pode ser considerado espontâneo, porque efectuado sob a ameaça da prossecução da execução fiscal, com o accionamento da garantia bancária prestada.

A nosso ver, a Executada tem razão: o pagamento efectuado não foi espontâneo, na medida em que o foi na iminência da prossecução da execução fiscal, como decorre da notificação que lhe foi efectuada para pagar em 15 dias, sob a cominação de ser accionada a garantia bancária por ela prestada.

Salvo o devido respeito, a tese sustentada pela Juíza do Tribunal *a quo* – de que o pagamento voluntário se deve ter sempre como livre e espontâneo, uma vez que não pode considerar-se coacção a ameaça de «*exercício de prerrogativas processuais*» –, ainda que tenha já merecido acolhimento da jurisprudência (7), não é a que faz melhor interpretação da lei.

O pagamento efectuado no âmbito da execução fiscal, mesmo que voluntário (*i.e.*, mesmo que não seja efectuado através dos meios processuais coercivos próprios do processo de execução), pode não ser espontâneo, o que se repercute sobre a possibilidade de conhecimento da prescrição. Diz JORGE LOPES DE SOUSA, que, com a devida vénia passamos a citar:

«*Se, apesar de a prescrição ser de conhecimento officioso, ela não for declarada e a dívida tributária vier a ser paga espontaneamente, antes ou depois da instauração da execução, o contribuinte não tem direito a ser reembolsado do que pagou.*

Com efeito, completada a prescrição, o beneficiário tem a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito, mas não pode ser repetida (isto é, recuperada) a prestação realizada espontaneamente em cumprimento de uma obrigação prescrita, ainda quando feita com ignorância da prescrição (n.ºs 1 e 2 do art. 304.º do CC).

Diferente, porém, deve ser a solução se o pagamento for coercivamente efectuado, por prosseguir a execução fiscal, apesar de a prescrição ter ocorrido. Com efeito, a situação em que, no n.º 2 do art. 304.º, se proíbe o reembolso da quantia utilizada no pagamento de obrigação prescrita é apenas a do pagamento espontâneo. O facto de estar instaurada execução fiscal não obsta a que se considere que o pagamento é feito espontaneamente, se ela, depois do decurso do prazo de prescrição, se encontrar parada, sem que seja proferida decisão a extingui-la. Mas, se, depois de transcorrido o prazo de prescrição, a execução prosseguir, sendo praticados actos tendentes a concretizar o seu objectivo de cobrança coerciva (como, por exemplo, a citação, a penhora, ou a preparação da venda) não será adequado entender que o pagamento é feito espontaneamente, mesmo que se trate de pagamento qualificável como voluntário, para efeitos dos arts. 264.º a 269.º do CPPT pois o devedor será pressionado por esses actos a efectuar o pagamento, para evitar as consequências lesivas que deles lhe advêm.

Devem distinguir-se os conceitos de «pagamento voluntário» e de «pagamento espontâneo», pois, desde logo, não coincide o significado natural destas expressões na linguagem corrente, apontando esta última expressão para situações em que o pagamento é efectuado por exclusiva iniciativa do devedor, de moto próprio, sem incitamento derivado de qualquer causa externa. O «pagamento espontâneo», será, na linguagem corrente, uma modalidade de «pagamento voluntário», mas será manifestamente inadequado falar em pagamento espontâneo quando ele, por exemplo, é efectuado na iminência da venda, para obstar à sua concretização.

Por outro lado, há também suporte jurídico consistente para distinguir os dois conceitos.

O conceito jurídico de «prestação espontânea» é dado no art. 403.º, n.º 2, do CC, referindo-se que «a prestação considera-se espontânea, quando é livre de toda a coacção». Esta referência a «toda a coacção», parece abranger não só a ilícita como a lícita, pois é esse o significado natural da expres-

são «toda». É certo que, no art. 255.º, n.º 1, do CC, para efeitos do conceito de coacção utilizado em matéria de vícios do negócio jurídico, se dá relevância apenas à ameaça ilícita e, no n.º 3 do mesmo artigo se esclarece, além do mais, que «não constitui coacção a ameaça do exercício normal de um direito». Porém, se se pretendesse utilizar naquele n.º 2 do art. 403.º do CC este conceito de coacção restringido à ameaça ilícita bastaria, naturalmente, dizer que se considerava espontânea a prestação quando é livre de coacção, não se justificando a referência a «toda» a coacção, pois esta expressão tem precisamente o alcance de afastar restrições.

De qualquer modo, mesmo que se entenda que aquele conceito de espontaneidade utilizado no art. 403.º, n.º 2, do CC apenas se reporta a coacção ilícita, não poderá deixar de entender-se que integra este conceito a prática de actos de execução fiscal depois de decorrido o prazo de prescrição, pois a prescrição, no processo de execução fiscal é de conhecimento oficioso, nos termos do art. 175.º do CPPT e, por isso, decorrem desta norma deveres legais para a administração tributária de declarar a prescrição e de se abster da prática de actos executivos, deveres estes cuja omissão constitui *facto ilícito*, à face do conceito de ilicitude aplicável em matéria de actos de gestão pública, que é dado no art. 6.º do DL n.º 48051, de 21-11-1967 e no art. 9.º do RRCEE, aprovado pela Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro.

Consubstanciando o prosseguimento indevido da execução um *facto ilícito*, está-se perante um acto gerador de responsabilidade civil extracontratual, que pode ser efectivada através de acção de indemnização que será da competência dos tribunais tributários ou dos tribunais administrativos, conforme se entenda ou não que são utilizáveis no contencioso tributário as acções comuns para apreciação de litígios emergentes de relações fiscais.

Na verdade, depois de o pagamento ter sido efectuado, a execução fiscal extingue-se (arts. 264.º, n.º 1, e 269.º do CPPT), bem como a oposição que eventualmente tenha sido instaurada (por inutilidade superveniente da lide, pois a finalidade da oposição à execução fiscal é apurar se a execução deve ou não prosseguir contra o oponente e, no caso de não poder prosseguir, extinguir ou suspender a execução; extinta a execução fiscal, fica definitivamente assente que a execução não prossegue contra o oponente, pelo que está concretizado o objectivo da oposição).

Porém, esta possibilidade de o lesado obter indemnização não dispensa a administração tributária do dever de devolver, oficiosamente ou a requerimento do interessado, aquilo que indevidamente foi cobrado, como lhe impõe o princípio da legalidade, que deve observar em toda a sua actuação (arts. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT). No entanto, esta devolução não se insere no processo de execução fiscal»⁽⁸⁾.

Cumprir aplicar ao caso esta doutrina, que temos como a que melhor interpretação faz dos preceitos em causa.

A nosso ver, a Executada tem razão: o pagamento efectuado não foi espontâneo, na medida em que o foi na iminência da prossecução da execução fiscal, como decorre da notificação que lhe foi efectuada para pagar em 15 dias, sob a cominação de ser accionada a garantia bancária por ela prestada.

É certo que na data em que se considerou efectuado o pagamento, a Executada tinha já deduzido – uma semana antes – reclamação judicial contra a decisão que lhe foi comunicada, de que a execução fiscal prosseguiria, designadamente com o accionamento da garantia bancária prestada, caso não procedesse ao pagamento dentro do prazo de 15 dias.

Nessa reclamação a Executada invocou, para além do mais, a prescrição da dívida exequenda e pediu a subida imediata do processo a tribunal, e a sua tramitação como processo urgente, invocando o prejuízo irreparável que lhe adviria do conhecimento diferido da reclamação⁽⁹⁾.

Ou seja, perante a exigência que lhe foi efectuada (na sequência do trânsito em julgado da oposição que deduzira contra a execução fiscal), de que efectuasse o pagamento da quantia exequenda e do acrescido em 15 dias, sob pena de ser accionada a garantia bancária prestada em ordem à suspensão da execução, a Executada reagiu através do meio processual próprio – a reclamação judicial prevista no art. 276.º do CPPT – contra aquele acto do órgão de execução fiscal, que considerou ilegal por entender que a dívida exequenda estava já prescrita, prescrição que pediu ao Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa que declarasse.

Ao efectuar esse pedido e ao pedir que o processo de reclamação subisse de imediato a tribunal, a Executada obtém a suspensão do processo de execução fiscal até ao trânsito em julgado da decisão da reclamação ou, pelo menos, até ao trânsito em julgado da decisão que recusa o conhecimento imediato da reclamação. Isto porque a reclamação que haja de subir imediatamente implica a suspensão dos actos de cobrança da dívida, sendo a esse efeito suspensivo que se refere a epígrafe do art. 278.º do CPPT⁽¹⁰⁾.

Poderia, pois, sustentar-se que, por força da suspensão assim obtida, não procede a alegação da Executada, de que efectuou o pagamento da dívida exequenda e do acrescido sob coacção, para obviar a que fosse accionada a garantia bancária. Isto, porque a Executada não corria o risco de que a garantia fosse accionada enquanto não estivesse decidida a reclamação em que questionou a legalidade da notificação para que efectuasse o pagamento e pediu a declaração da prescrição da obrigação tributária correspondente à dívida exequenda. Ou seja, não poderia afirmar-se que o pagamento foi efectuado

para obviar à concretização desse risco, para evitar as consequências lesivas que poderiam advir para a Executada do accionar da garantia, que não estava iminente e podia até nunca vir a concretizar-se, se a reclamação viesse a ser julgada procedente.

A nosso ver, esse argumento não merece acolhimento, sendo que não devemos confundir a adequação (a propriedade) do meio processual utilizado pela Executada para questionar a legalidade de um acto praticado pelo órgão de execução fiscal e os efeitos decorrentes da instauração desse meio processual, designadamente a suspensão da execução fiscal, com a legalidade daquele acto. Do mesmo modo, para aferir da legalidade deste acto, não há senão que atender a um critério objectivo, sendo irrelevante a convicção da Executada sobre a possibilidade ou não de conseguir a suspensão da execução fiscal por outro meio que não o pagamento.

Dito isto, e parafraseando JORGE LOPES DE SOUSA, se a obrigação tributária estava já prescrita na data em que o Serviço de Finanças de Lisboa 10 notificou a Executada para proceder ao pagamento (e sob cominação de accionar a garantia bancária), tal notificação é ilícita, pois a AT tinha a obrigação de declarar essa prescrição e de se abster do prosseguimento da execução fiscal.

Nessa eventualidade, o pagamento efectuado na sequência daquela notificação, que constituirá coação ilícita, não pode ter-se por espontâneo. Sempre nesse pressuposto (da prescrição da obrigação tributária na data em que foi efectuada a notificação), esse pagamento não constitui obstáculo à possibilidade da Executada pedir a restituição do que foi pago e, conseqüentemente, não poderá considerar-se inútil (bem pelo contrário) a averiguação sobre a prescrição da obrigação tributária.

O recurso será, pois, provido nessa parte e a sentença revogada também nessa parte ⁽¹¹⁾.

Cumpra, pois, em obediência ao disposto no n.º 2 do art. 715.º do Código de Processo Civil (CPC) e em ordem a indagar da legalidade do acto reclamado, apreciar a prescrição da obrigação tributária na data em que aquele acto foi praticado.

2.2.4 DA PRESCRIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

As dívidas exequendas referem-se a IVA do ano de 1989.

À data estava em vigor o prazo de prescrição de 20 anos do art. 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI).

Esse prazo foi diminuído, primeiro para 10 anos, pelo art. 34.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário (CPT) e, depois, para 8 anos pelo art. 48.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT).

Assim, antes do mais, e porque o prazo de prescrição não se tinha completado nem à data da entrada em vigor do CPT – 1 de Julho de 1991 ⁽¹²⁾ – nem à data da entrada em vigor da LGT – 1 de Janeiro de 1999 ⁽¹³⁾ –, cumpre indagar qual o prazo de prescrição aplicável.

Para se decidir a questão da sucessão das leis no tempo, impõe-se observar o disposto no art. 297.º, n.º 1 do CC ⁽¹⁴⁾, disposição legal que a jurisprudência sempre entendeu como aplicável na determinação do prazo de prescrição aplicável no caso de sucessão de leis reguladoras do prazo no tempo ⁽¹⁵⁾ e que o art. 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, diploma que aprovou a LGT, consagrou expressamente como aplicável ao novo prazo de prescrição nela consagrado. O que significa que cumpre averiguar se à data em que entraram em vigor as leis que encurtaram os prazos de prescrição faltava menos tempo para o prazo se completar à luz da lei antiga. JORGE LOPES DE SOUSA indica com clareza o método a seguir: «*Neste momento da entrada em vigor da lei nova, à face dela falta todo o tempo que ela prevê, naturalmente. Por isso, apenas é necessário calcular o tempo que, nesse momento, falta para a prescrição à face da lei antiga. Se faltar menos tempo do que o previsto no novo prazo, é de aplicar a lei antiga. Esta contagem do prazo que falta faz-se considerando tudo o que consta da lei antiga (início, causas de suspensão e de interrupção) como se depreende do texto da parte final do n.º 1 do art. 297.º do CPPT, ao referir que o novo prazo aplica-se «a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar»; «segundo a lei antiga» significa calcular o prazo de prescrição que decorreu até à data da entrada em vigor da lei nova nos termos que a lei antiga prevê a respectiva contagem»* ⁽¹⁶⁾.

Sendo manifesta a inaplicabilidade do prazo de 20 anos do CPCI, uma vez que, referindo-se a dívida exequenda ao ano de 1989, o CPT entrou em vigor em 1 de Julho de 1991, a questão coloca-se apenas quanto ao prazo de 8 anos da LGT relativamente ao prazo de 10 anos do CPT: se à data em que entrou em vigor a LGT (1 de Janeiro de 1999) faltava menos de 2 anos para se completar o prazo prescricional contado nos termos do CPT, será esse o prazo aplicável; se faltava ainda 2 anos ou mais, então o prazo a aplicar será o da LGT. Vejamos:

O prazo de prescrição de 10 anos do CPT conta-se desde 1 de Julho de 1991, data da entrada em vigor daquele Código (cfr. art. 297.º do CC).

Tal prazo interrompeu-se em 12 de Outubro de 1993, por força da dedução de impugnação judicial (cfr. n.º 8 dos factos provados e o n.º 3 do art. 34.º do CPT).

Essa impugnação judicial veio a ser decidida por acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 5 de Maio de 2009 (cfr. n.º 9 dos factos provados).

Desconhecemos se o processo esteve parado por mais de um ano e, na afirmativa, se essa paragem foi imputável ao contribuinte, o que nos impede de verificar se à situação é ou não aplicável o

disposto no n.º 3 do art. 34.º do CPT, na parte em que determina a cessação do efeito interruptivo e sua degradação em efeito suspensivo por força da paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte. Assim, há que ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, para aí serem fixados os factos respeitantes ao andamento da impugnação judicial, designadamente, indagando da sua eventual paragem e, na afirmativa, em que períodos e a quem é imputável essa paragem.

2.2.5 DA EXECUÇÃO DO JULGADO ANULATÓRIO

A Recorrente questiona também a sentença na parte em que nesta se considerou que não podia em sede de reclamação judicial avaliar-se se o julgado anulatório no processo de impugnação judicial foi ou não devidamente executado pela AT, pelo que absolveu a Fazenda Pública do pedido de que fosse tido em conta o decidido pelo acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que concedeu parcial provimento à impugnação judicial deduzida contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda.

Insurge-se contra o decidido com o fundamento de que o meio utilizado para pôr em causa a execução do julgado anulatório, contrariamente ao que considerou a sentença recorrida, é o próprio, uma vez que a reclamação judicial prevista no art. 276.º é o meio processual para reagir contra actos que «afectem os direitos e interesses legítimos do executado».

Salvo o devido respeito, a tese da Recorrente assenta numa menos correcta compreensão do âmbito e objecto da reclamação prevista no art. 276.º do CPPT, como resulta inequivocamente da leitura completa do artigo, em cuja primeira parte se refere como objecto da reclamação nele prevista «[a]s decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal e outras autoridades administrativas que no processo afectem (...)».

Como resulta do citado preceito legal, o objecto da reclamação nela prevista são decisões (ou actos) da AT no processo de execução fiscal que afectem direitos ou interesses legítimos do executado ou de outros interessados ⁽¹⁾.

Se a AT eventualmente não deu integral cumprimento ao julgado anulatório, a ora Recorrente deveria ter lançado mão do meio processual acessório de execução dos julgados (cfr. art. 146.º, n.º 1, do CPPT). O que não pode é usar, para obter a execução do julgado anulatório, da reclamação prevista no art. 276.º do CPPT.

Nessa parte, a sentença não merece censura e o recurso não pode ser provido.

2.2.6 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Estando em causa, nos termos das conclusões do recurso, apenas a qualificação como espontâneo ou coercivo do pagamento efectuado pelo executado mediante solicitação ao órgão de execução fiscal de guias para o efeito e mostrando-se fixada e incontroversa a matéria de facto, a questão deve ter-se por exclusivamente de direito, cabendo a competência para conhecer do recurso a este Supremo Tribunal Administrativo (arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do ETAF, no art. 280.º, n.º 1, do CPPT).

II - A situação em que, no n.º 2 do art. 304.º do CC se proíbe a restituição da quantia com que foi paga obrigação tributária prescrita é a do pagamento espontâneo.

III - Ainda que a obrigação tributária esteja prescrita, não pode considerar-se *pagamento espontâneo* o pagamento que, apesar de voluntário, tenha sido efectuado para obviar à iminente prossecução da execução e à prática de um acto lesivo, uma vez que o n.º 2 do art. 403.º do CC refere que «a prestação considera-se espontânea quando é livre de toda a coacção».

IV - Se o pagamento não puder considerar-se espontâneo, mantém utilidade o conhecimento da questão da prescrição da dívida exequenda, uma vez que o executado poderá obter a restituição do montante pago.

V - A reclamação judicial prevista no art. 276.º do CPPT não é meio processual adequado para a execução de julgado anulatório.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder parcial provimento ao recurso e, em consequência: (i) revogar a sentença recorrida na parte em que considerou não ser permitida a apreciação da prescrição da dívida exequenda e ordenar que os autos baixem à 1.ª instância para conhecimento dessa questão, após fixação da pertinente matéria de facto, (ii) confirmar a sentença recorrida na parte em que absolveu a Fazenda Pública da instância quanto ao pedido de “concretização” do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul e (iii) condenar a Recorrente em custas na parte em que decaiu.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

(1) Aqui como adiante, porque usamos o itálico nas transcrições, os trechos que estavam em itálico no original figuram agora em tipo normal.

(²) Permitimo-nos corrigir o manifesto lapso de escrita: na sentença escreveu-se *03/07/2010* onde queria dizer-se *03/07/2012*.

(³) Permitimo-nos corrigir o manifesto lapso de escrita: na sentença escreveu-se *16/07/2010* onde queria dizer-se *16/07/2012*.

(⁴) Permitimo-nos corrigir o manifesto lapso de escrita: na sentença escreveu-se *17/01/2012* onde queria dizer-se *17/10/2012*.

(⁵) O que fez na sequência do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 23 de Janeiro de 2013, que concedendo provimento ao recurso interposto pela Reclamante, revogou a decisão que julgara extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

(⁶) *Vide*, entre outros, os acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 16 de Dezembro de 2009, proferido no processo com o n.º 738/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 19 de Abril de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32240.pdf>), págs. 2052/2057, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/faa144134d6efbf5802576a30041135b?OpenDocument>;

– de 21 de Abril de 2010, proferido no processo com o n.º 189/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2010/32220.pdf>), págs. 670/674, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8445188eb602055b80257711005292ba?OpenDocument>.

(⁷) No sentido de que a prossecução da execução fiscal constitui a ameaça do exercício normal de um direito e que esta não constitui coação (cfr. n.º 3 do art. 255.º do CC), *vide* os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 19 de Setembro de 2007, proferido no processo n.º 194/07, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 13 de Maio de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2007/32230.pdf>), págs. 1411 a 1416, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/77191b54949690998025736900390c3f?OpenDocument>;

da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

– de 10 de Janeiro de 2008, proferido no processo n.º 1489/07.2BEPRT, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/4e5f5e29d5f13c3d802573d000620615?OpenDocument>.

(⁸) *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 10 ao art. 175.º, págs. 290/291, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas*, Áreas Editora, 2.ª edição, págs. 25 a 30.

(⁹) É hoje jurisprudência uniforme que a invocação da prescrição determina a subida imediata da reclamação, por ser susceptível de causar prejuízo irreparável aos reclamantes.

Vide, por todos, o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de Julho de 2011, proferido no processo n.º 459/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 21 de Fevereiro de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2011/32430.pdf>), págs. 92 a 97, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0bfeefdf33a80e3e802578cc004716e5?OpenDocument>.

(¹⁰) Para maior desenvolvimento, *vide* JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 2 b) ao art. 277.º, págs. 286/187 e anotação 1 d) ao art. 278.º do CPPT, págs. 302/303.

Note-se que, à data a que se referem os autos, estava em vigor a redacção da alínea n) do art. 97.º do CPPT anterior à que lhe foi dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2013).

(¹¹) No mesmo sentido, decidiu também o Tribunal Central Administrativo Sul por acórdão de 29 de Janeiro de 2013, proferido no processo n.º 6341/13, inédito, mas do qual, porque foi citado pela Recorrente, obtivemos cópia junto do respectivo relator, o Juiz Desembargador Pereira Gameiro.

(¹²) Cfr. art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 154/91, de 17 de Abril, diploma que aprovou o CPT.

(¹³) Cfr. art. 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, diploma que aprovou a LGT.

(¹⁴) «*A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar*».

(¹⁵) Com interesse, *vide* JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição ...*, págs. 87 a 98. e DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro da Escrito Editora, 4.ª edição, anotação 1 ao art. 5.º do diploma da aprovação, págs. 47/48.

(¹⁶) *Sobre a Prescrição ...*, págs. 95/96.

(¹⁷) Para maior desenvolvimento sobre o objecto da reclamação, *vide* JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume IV, anotação 4 ao art. 276.º, págs. 269 a 271.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA, (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), não se verificam os respectivos pressupostos se a questão suscitada se reconduz, no essencial, à de apreciar questão que se reconduz a discordância da matéria de facto julgada provada.

Processo n.º 915/13-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido. Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A..., SA., com os demais sinais dos autos, vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte, em 6/12/2012, no recurso que aí correu termos sob o n.º 36/11.6BEPNF e em que aquela também foi impugnante.

1.2. A recorrente alega o recurso e termina formulando as Conclusões seguintes:

A. Na ausência de previsão concreta por parte do CPPT do recurso de Revista, deve ser aceite o presente, apesar da sua previsão se encontrar no art. 150º do CPTA, nos termos do art. 2º daquele Código.

B. O presente recurso cumpre todos os requisitos estabelecidos no art. 150º do CPTA, pelo que o mesmo deve ser admitido.

C. Ora, no caso em apreço - face às razões que levaram o TCA a confirmar a decisão de primeira instância na parte em que a mesma se mostra desfavorável à Recorrente - já não está em causa, apenas, a apreciação do caso individual do Recorrente, mas de duas questões muito mais gerais: a primeira que se prende com os requisitos e condições em que se pode dar a inversão do ónus da prova; e a segunda que se prende com a possibilidade de extrair consequências jurídicas diferentes partindo de factos iguais, ou seja a aplicabilidade do princípio da igualdade.

D. Diríamos nós que, numa interpretação jurídica sem precedentes na nossa jurisprudência, o acórdão recorrido a fazer escola, permitirá que a Autoridade Tributária possa, só porque quer, ou lhe dá jeito, fazer tábua rasa do que refere o art. 75º da LGT e, sem mais, obrigar o contribuinte a fazer o esforço de prova de que os factos inscritos na sua contabilidade correspondem à verdade.

E. Não foi essa a intenção do legislador.

F. Por outro lado, o Acórdão recorrido a manter-se tal como proferido, lança a confusão quanto à boa aplicação do princípio da igualdade, nomeadamente quando trata situações iguais de formas diferentes, conforme veremos adiante.

G. Se a apreciação dos factos conducentes à confirmação da decisão de primeira instância pode, em abstrato, consubstanciar a apreciação de uma situação concreta e determinada, não podemos deixar de fazer notar que tal situação tem, objetivamente, implicações relevantes em termos comunitários e reveste-se de particular sensibilidade social.

H. O Acórdão proferido tem claras implicações - para o futuro - em todas as ações que venham a ser intentadas contra a Autoridade Tributária, por quaisquer contribuintes, dado que a partir de agora, estes terão sempre que provar a veracidade dos atos inscritos nas respetivas contabilidades, sem qualquer proteção legal.

I. Não nos esqueçamos que, no caso concreto, quando o Acórdão recorrido dá como falsas as transações ocorridas entre a Recorrente e dois dos seus fornecedores, fá-lo à luz dos conhecimentos à data e acontecimentos posteriores e sempre com base em factos que vieram à luz com outras inspeções que não à Recorrente.

J. O Acórdão recorrido acabou por adoptar uma interpretação, que com a devida vénia, não tem correspondência na letra ou espírito da Lei, nomeadamente o art. 75º da LGT e o art. 226º da CRP.

K. Por isso, pelas consequências futuras que tal Acórdão pode vir a criar, no que concerne à relação entre os contribuintes e o Estado, mormente, a Autoridade Tributária, deixando a mesma de ser equilibrada e rígida por critérios de estrita legalidade, entendemos que não pode esse Venerando Tribunal deixar de receber a presente Revista na medida em que as questões jurídicas que estão aqui em causa - para além de terem implicações relevantes em termos comunitários e se revestirem de particular sensibilidade social - são fundamentais para uma melhor aplicação do Direito.

L. Por força do art. 140º do CPTA, aplicam-se ao recurso de Revista, as normas do Código de Processo Civil, em tudo o que ele for omissivo.

M. Nos termos do n.º 2 do art. 684º do CPC, quando "(...) a parte dispositiva da sentença contiver decisões distintas, é igualmente lícito ao recorrente restringir o recurso a qualquer delas, uma vez que especifique no requerimento a decisão de que recorre (...)".

N. Assim, a Recorrente delimita o objeto do presente Recurso de Revista à parte da decisão do Acórdão recorrido que lhe foi desfavorável, e confirmou a decisão de primeira instância.

O. Para o que aqui nos interessa o Acórdão recorrido estabeleceu que os indícios eram suficientes, para ilidir aquela presunção legal, dado que foi apurado pela administração tributária:

B...:

√ Falta de instalações adequadas;

√ Inexistência de empregados ou veículos automóveis;

√ Inexistência de contabilidade ou documentos suporte; e

√ Existência de apenas um fornecedor identificado, que não tem instalações conhecidas e recebe sempre em dinheiro.

C.....;

√ Instalações conhecidas não têm praticamente nenhum movimento, equipamento ou matérias primas;

√ A máquina de pesagem e corte está degradada e sem sinal de uso;

√ Possuía um veículo ligeiro de mercadorias, vendido no ano em que registou um aumento de 122% de vendas, não acompanhado do aumento de custos e outros fatores de produção;

√ Cessou o contrato de arrendamento do estabelecimento em Leça da Palmeira;

√ Adquiriu apenas dois computadores, com um programa de faturação que permitia a alteração de documentos e a emissão de mais do que um documento com o mesmo número;

√ Os pagamentos por cheques são levantados ao Balcão;

√ Os locais de descarga não coincidem com os locais de carga;

√ Incongruências entre as guias de remessa que emite e as guias de transporte; e

√ Declara a venda de mercadoria à recorrente que não podia possuir.

P. Em relação às B..., a administração tributária logrou apurar 4 indícios.

Q. A inexistência de instalações adequadas: o ponto 3.1.1.2.2.1.1 (fls. 62) do Relatório refere que o sócio gerente da B..., era também sócio e gerente de mais 5 sociedades, sendo que a sociedade “D...” se dedica à mesma atividade das “B...” e da “E...”, - cfr. fls. 63 do Relatório.

R. Em face do que é referido no próprio Relatório, a na ausência de qualquer investigação que poderia e deveria ser feita, às outras 5 sociedades do Sr. F..., por parte da administração tributária, não se pode concluir que este facto (inexistência de instalações adequadas) é um facto índice, tal como se refere no Acórdão.

S. A inexistência de empregados e veículos automóveis, também não pode constituir um facto índice, com força suficiente para derogar o princípio da verdade da escrita, porquanto é o próprio relatório que a fls. 63 refere que - na inquirição ao Sr. F..., sobre os motivos da constituição da “D...” - a mesma foi constituída para dividir os materiais transacionados assim como os correspondentes valores (resultados).

T. Significa isto que o Sr. F..., fazia entre as sociedades que tinha, as operações que mais lhe interessavam, e este facto não motivou a administração tributária. Não existiu qualquer aprofundamento, é que o Sr. F... disse aos Srs. Inspectores que dividia os materiais pelas empresas...

U. Onde os dividia, como os dividia, com que rigor formal e material, nada se sabe...

V. Há que concluir que este facto não passa dum facto menor, explicado e não é conducente ao fim pretendido.

W. A inexistência de contabilidade e dos documentos de suporte, só por si nada revela, dado que a administração tributária não carrou para os autos qualquer resultado da inspeção às outras sociedades do Sr. F..., e teria sempre os dados que constavam das declarações fiscais da “B...”.

X. Nas declarações tomadas o Sr. F..., referiu igualmente que os computadores e os documentos da sua escrita, arderam num incêndio em Lisboa, quando trasladava os mesmos, dado que a viatura onde se encontravam ardeu.

Y. Foi junto igualmente ao Relatório, um auto dos Bombeiros, onde é dada nota dessa ocorrência.

Z. O facto de não existir contabilidade e documentação, não significa que a mesma fosse falsa, haveria que a reconstituir até onde fosse possível, o que não foi feito.

AA. Neste particular a Recorrente deu todo o apoio à administração tributária, fornecendo cópia de todos os documentos que serviram de base a todas as transações com a “B...”.

BB. Assim, este facto nada indicia e também não tem a virtualidade que lhe é dada no douto Acórdão de que se recorre.

CC. A existência de apenas um fornecedor identificado, que recebe em dinheiro e não tem instalações conhecidas, poderia eventualmente ser estranho, mas estranheza não é suficiente para constituir um facto que levante a suspeita de simulação de negócio.

DD. Apesar das justificações dadas ao longo de todo o processo, neste particular pela Recorrente, sempre se dirá que não pode ser imputada à Recorrente o ónus de ter que verificar pela idoneidade

dos fornecedores dos seus fornecedores: saber quem são, onde estão, como pagam e recebem, onde compram, etcetera...

EE. O Acórdão não só refere, como requisito dos indícios, que os mesmos sejam fundados, ou seja, suficientemente fortes, para abalar a presunção legal, como também que estejam apoiados em critérios objetivos.

FF. Em todos os 4 itens acima não existe qualquer critério objetivo que lhes serviu de base, não passam de meras suposições.

GG. Não só inexistem factos índice que permitam derrogar o princípio da veracidade da escrita, como também a Recorrente prestou informações que permitiriam à administração fiscal, aprofundar as suas investigações e ilibá-la das suspeitas que era objeto.

HH. Os factos índice, plasmados no Acórdão Recorrido, em relação às transações com esta sociedade são mais numerosos em termos de quantidade, mas nem por isso melhores em termos de qualidade.

II. O facto correspondente ao abandono das instalações conhecidas foi constatado quando os Srs. Inspectores se deslocaram à empresa “C...”.

JJ. O que não é importante, o que importa é saber o estado dos bens referidos, da empresa à data das transações, e aí o relatório é completamente omissivo.

KK. Presumir que o estado em que se encontraram máquinas, equipamentos e instalações, era o mesmo que se encontrava à data das transações, é ilegal e inadmissível, pelo que este facto não pode servir para ilidir a presunção legal, quer porque não tem consistência, quer porque não se baseia em critérios objetivos.

LL. O facto de ter sido vendido o veículo existente, no ano em que as vendas aumentaram 122%, só por si nada significa.

MM. É que a venda pode ter sido feita depois do aumento das vendas. Era necessário que a administração fiscal viesse referir as datas concretas e que viesse acrescentar a necessidade da manutenção de tal veículo.

NN. A acreditar na tese do Acórdão (que as transações com este fornecedor eram simuladas), então pergunta-se para quê que a “C...” se tinha dado ao trabalho de ter uma viatura e, precisamente no ano em que era mais suspeito, proceder à sua venda. Não faz qualquer sentido.

OO. A cessação do contrato de arrendamento nada releva. É perfeitamente inócuo tal facto.

PP. Seguidamente, a suspeita de simulação e a inversão do ónus da prova, referidos no Acórdão recorrido de que a “C...” adquiriu apenas dois computadores, com um programa de faturação que permitia a alteração de documentos e a emissão de mais do que um documento com o mesmo número.

QQ. A “C...” adquiriu também, veículos automóveis, instalações, máquinas, conforme é referido pela própria administração fiscal.

RR. Quanto aos levantamentos dos cheques, aos locais de carga e às incongruências das guias de remessa e de transporte, há que dizer que a Recorrente desconhecia, à data, estes factos, e que não estava à sua disposição o controlo dessas situações.

SS. A Recorrente teve o cuidado de nunca pagar em dinheiro, e quando se diz na página 36 penúltimo parágrafo que “... os fornecimentos eram pagos através de cheque descontado ao balcão...” tal não se aplica à recorrente, pois pelas cópias dos cheques frente e verso solicitadas aos bancos, as quais foram juntas aos autos na impugnação judicial (pontos 177º a 184º), verifica-se que os cheques foram depositados nas contas bancárias da C...

TT. O preenchimento dos documentos de carga e de transporte era realizado pela “C...”, pelo que imputar à Recorrente as consequências por um erróneo preenchimento é injusto, inadmissível e ilegal.

UU. A entrega e faturação de produtos que, alegadamente, não podia possuir, leva-nos ao que já foi referido (até pelo douto Acórdão recorrido), que poderia estar a ser vendido o que não foi declarado como adquirido.

VV. Assim, também os factos índice que são atribuídos à sociedade “C...” como conducentes à forte suspeita que as transações eram simuladas, não existem, e numa análise mais pormenorizada, chega-se à conclusão diametralmente oposta.

WW. Foi junta aos autos a Sentença proferida no âmbito do Pº n.º 707/06.9JAPRT, que correu termos pelo 2º Juízo Criminal do Tribunal Judicial de Gondomar, a fls. 687 de tal sentença, refere-se que a sociedade “C...”, tinha estrutura, diz-se ali o seguinte: “... tinha 5 funcionários a trabalhar para si em 2004 e 2005 e 9 em 2006; possuía contabilidade e nesta registou diverso imobilizado relacionado com a sua actividade, tendo registado um investimento de mais de € 100.000,00 em maquinaria em 2006”.

XX. Significa que no Acórdão recorrido só foi atendida a versão da administração fiscal e não foram tidas em conta outras provas que constam do processo. Provas essas com intensidade maior que qualquer documento.

YY. Verifica-se assim, que também em relação às transações com esta sociedade, não existe qualquer facto, objetivo e com profundidade tal, que coloque em causa o princípio vertido no art. 75º da LGT.

ZZ. Pelo que, também as transmissões da Recorrente com a “C...” devem ser consideradas verdadeiras e reais, daí se extraindo as legais consequências.

AAA. O princípio da igualdade vincula a Administração Pública à não discriminação, positiva ou negativa, dos cidadãos.

BBB. O princípio da igualdade tem um duplo conteúdo: a obrigação de dar tratamento igual a situações que sejam juridicamente iguais, e a obrigação de dar tratamento diferenciado a situações que sejam juridicamente diferentes.

CCC. Assim, o princípio da igualdade desenvolve-se em duas vertentes: a proibição da discriminação e a obrigação da diferenciação.

DDD. O Acórdão recorrido violou, com a devida vénia, o princípio da igualdade, tal como atrás foi configurado, refere quanto à sociedade “E’...” a fls. 28 os seguintes factos:

Falta de credibilidade de alguns documentos emitidos

Falta de credibilidade das compras realizadas

Falta de credibilidade das existências

Falta de credibilidade dos documentos de transporte

EEE. Por outro lado, o Acórdão recorrido refere quanto às sociedades “E’...”, “B...” e “C...” a fls. 35 e 36 os seguintes factos:

“B...”:

Veja-se os 5º e 6º parágrafos da página 35 do Acórdão recorrido, no que se refere a E’... em que no 5º parágrafo se diz que a inspeção não demonstrou ter realizado todas as diligências necessárias para a descoberta da verdade material... e no 6º “... mas não demonstrou ter realizado diligências adicionais que poderiam fornecer dados mais concretos sobre estas faturas...”. Em contraposição com o que ficou dito no 3º parágrafo da página 37 do Acórdão recorrido.

Quanto ao não possuir qualquer estrutura económica ou empresarial como se refere no 3º parágrafo do ponto 3.2 da página 36 da douda decisão “a quo”, não foi tido em conta o que está descrito nas páginas 62 e 63 do relatório que demonstra que a “B...” tinha como gerente a mesma pessoa que geria todas as outras sociedades aí descritas, não se tendo averiguado o enquadramento desta empresa nesta estrutura empresarial.

Relativamente à racionalidade económica, referido no último parágrafo da página 36, não se entende o porquê de que, ao contrário do que sucedia em “E’...”, não estivesse em causa a racionalidade económica. Nada é citado no referido Acórdão que o comprove.

Refere-se também a falta de capacidade de fornecimento de sucata, mas não se teve em conta o Relatório nas já referidas páginas 62 e 63 do relatório “C...”:

Veja-se os 5º e 6º parágrafos da página 35 do doudo Acórdão recorrido, no que se refere a “E’...”, em que no 5º se diz que a inspeção não demonstrou ter realizado todas as diligências necessárias para a descoberta da verdade material... e no 6º “...mas não demonstrou ter realizado diligências adicionais que poderiam fornecer dados mais concretos sobre estas faturas...”. Compare-se com o que está descrito no 3º parágrafo da página 37 do presente Acórdão;

Quanto ao não possuir qualquer estrutura económica ou empresarial como se refere no 3º parágrafo do ponto 3.2 da página 36, não foi tido em conta o referido na sentença proferida no âmbito do Pº n.º 707/06.9JAPRT que correu termos pelo 2º Juízo Criminal do Tribunal Judicial de Gondomar na página 687 já referido no ponto 82 acima;

Relativamente à racionalidade económica, referido no último parágrafo da página 36, não se entende o porquê de que, ao contrário do que sucedia em “E’...”, não estivesse em causa a racionalidade económica. Nada é citado no referido Acórdão que o comprove.

Quanto ao que ficou referido em relação à capacidade de fornecimento de sucatas não foi tido em conta o estado das instalações, pessoal e veículos ao tempo do fornecimento (2004);

Em relação à credibilidade dos documentos emitidos, a verificação de tal facto não ocorreu no ano em que a recorrente teve transacções com a C... conforme se constata pelo 1º parágrafo da página 37 do Acórdão, onde se diz que a recorrente só teve transacções em Fevereiro de 2004, e no relatório nas páginas 84 e 85 diz-se que as facturas com números repetidos se verificam nos anos de 2005 e 2006, facto que não põem em causa a veracidade dos documentos emitidos em 2004.

“E’...”:

A Pág. 34 do doudo Acórdão recorrido refere-se textualmente: “No relatório de fiscalização não se invoca nenhuma norma fiscal que, à partida, vede a dedutibilidade dos custos com a natureza dos que ali vão descritos. Nem se alega que esses custos não têm relação com a fonte produtora, o que seria - à partida - difícil de conceber, porque a atividade de comercialização de sucata cabe no escopo social da Recorrente.”

A Pág. 35, o Acórdão refere que a escrituração comercial da Recorrente não tinha nenhuma falha, que o argumento da racionalidade económica não serve para se concluir pela falsidade das relações comerciais entre a Recorrente e os seus fornecedores e conclui dizendo: “De todo o exposto decorre

que a fiscalização não demonstrou ter realizado todas as diligências necessárias para a descoberta da verdade material no que respeita às operações tituladas nas faturas em causa.”

“Recorreu a informações colhidas de relatórios anteriores à escrita da fornecedora da “E’...” sobretudo com vista a ilustrar a falta de credibilidade fiscal da emitente dessas faturas, mas não demonstrou ter realizado diligências adicionais que poderiam fornecer dados mais concretos sobre estas faturas.”

Acresce ao que vai aqui dito o que ficou referido nos parágrafos 1º a 4º da página 36 do Acórdão recorrido.

FFF. Assim, com a devida vénia, existe contradição séria no Acórdão recorrido, quando refere que, em relação à “E’...”:

(último parágrafo da página 34) - “No relatório de fiscalização não se invoca nenhuma norma fiscal que, à partida, vede a dedutibilidade dos custos com a natureza dos que ali vão descritos. Nem se alega que esses custos não têm relação com a fonte produtora, o que seria - à partida - difícil de conceber, porque a atividade de comercialização de sucata cabe no escopo social da recorrente”; e

(1º parágrafo da página 35) - “Também não se alega que esses custos não estão documentados (aliás não se aponta nenhuma falha na documentação desses custos do lado da recorrente). O que se alega é que esses custos não podem ser deduzidos porque não existiram, no seu todo ou em parte.”

GGG. Sendo certo que tais factos serviram para credibilizar as compras à sociedade “E’...” e sendo este raciocínio válido para esse fornecedor da Recorrente, não existe qualquer argumento ou facto mencionado no Acórdão recorrido, que impeça a possibilidade de aplicar os mesmos argumentos à “B...” e à “C...”.

HHH. Há, assim, de facto um tratamento desigual para situações iguais.

III. A decisão “a quo” partindo dos mesmos pressupostos de facto num caso (“E’...”) entende que não estão cumpridos os requisitos necessários que permitiam a derrogação do princípio da verdade da escrita e nos outros dois casos (“B...” e “C...”) com factos iguais e - diríamos nós de relevância igual - entende que já estão cumpridos os requisitos que permitem a derrogação de tal princípio.

JJJ. É assim manifesta, a violação do princípio constitucional da igualdade, plasmado no preceito supra referido.

KKK. A Recorrente alegou a violação daquele mesmo preceito constitucional porquanto se mostram violados os princípios da justiça e da proporcionalidade.

LLL. São questões diferentes, o facto da Recorrente ir pagar menos dado que as correções dos custos deduzidos das faturas da “E’...” não é de manter, e outra, bem diferente, é que mesmo no caso das “B...” e “C...”, a não contabilização do custo correspondente à aquisição dos produtos, torna o resultado perfeitamente injusto e desproporcional.

MMM. O Acórdão recorrido refere basicamente, que as faturas dos três fornecedores não foram aceites como custo, e agora só de dois fornecedores é que não são aceites, pelo que não está violado o princípio da justiça e da proporcionalidade.

NNN. O resultado é desproporcional na medida em que se aceitar as vendas e não se aceitar o valor por mínimo que seja a título de custo, necessário para suportar as referidas vendas, origina a que a venda em causa seja contabilizada apenas como lucro.

OOO. O que é desproporcional e manifestamente injusto e por isso igualmente inconstitucional.

PPP. O resultado a que se chega, na aplicação pura do duto Acórdão recorrido, viola o referido princípio, dado que nunca, em qualquer dos anos - anteriores, posteriores ou atuais - tal resultado nunca foi atingido.

QQQ. É, assim e também por esta via, inconstitucional a interpretação que o duto Acórdão faz das normas legais em causa.

RRR. Em face do exposto, deve o presente acórdão ser revogado concluindo-se como na Impugnação, no que respeita às transações realizadas com a “B...” e com a “C...”, daí se extraíndo as consequências devidas.

Termina pedindo que a presente Revista seja aceite e em consequência o acórdão recorrido seja revogado concluindo-se como na Impugnação, no que respeita às transações realizadas com as fornecedoras da Recorrente a “B...” e a “C...”, daí se extraíndo as consequências devidas.

E mais pede que seja declarada a inconstitucionalidade do entendimento plasmado no acórdão recorrido, nos termos supra descritos.

1.3. Contra-alegando, a recorrido Fazenda Pública apresentou as Conclusões seguintes:

1. O Recorrente pretende que o recurso visa a apreciação de questões de importância fundamental pela sua relevância jurídica e social.

2. E pretende que essas questões são as seguintes:

- Requisitos e condições em que se pode dar a inversão do ónus da prova face ao disposto no art. 75º da LGT;

- Violação dos princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade.

3. Analisada a primeira questão, verifica-se que a Recorrente apenas põe em causa a matéria de facto e apenas visa a sua reapreciação.

4. E que o mesmo sucede com a arguida violação do princípio da igualdade.

5. Tal reapreciação, atenta a singularidade e especificidade do caso concreto, não preenche as características de generalidade, complexidade e susceptibilidade de generalização da controvérsia que são inerentes às questões que legitimam a interposição do recurso previsto no art. 150º do CPTA.

6. Acresce que o STA apenas aprecia matéria de direito,

7. Finalmente, no que toca à arguida violação do princípio da proporcionalidade, a alegação da Recorrente é insuficiente porque não inclui elementos concretos que permitam sustentar a sua posição.

8. Assim sendo, o presente recurso não deve ser admitido e, ainda que o seja (o que se admite por mera hipótese e sem prescindir), não deve obter provimento.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«1. A intervenção do Ministério Público nos recursos jurisdicionais interpostos no âmbito do CPTA é subsequente à sua notificação (art.146º n.º 1 CPTA).

2. O Ministério Público suscita expressamente questão de inconstitucionalidade, nos seguintes termos:

O recurso de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos é característico da jurisdição administrativa, como claramente resulta de:

a) inexistência no contencioso tributário de norma de competência paralela à constante do art. 24º n.º 2 ETAF 2002 (cf. art. 26º ETAF 2002);

b) impossibilidade de integração da lacuna por via de interpretação analógica ou extensiva da norma citada, recusada pelos princípios hermenêuticos;

c) composição da formação incumbida da apreciação preliminar sumária dos pressupostos substantivos do recurso: três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo (art. 150º n.º 5 CPTA);

d) inexistência no Contencioso Tributário de espécie paralela à 7ª espécie da Secção de Contencioso Administrativo (recursos de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos; cfr. deliberação n.º 1313/2004, 26.01.2004 do CSTAF).

No sentido da inaplicabilidade do recurso de revista no contencioso tributário pronuncia-se doutrina qualificada (José Casalta Nabais, Considerações sobre o Anteprojecto de revisão da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e de Processo Tributário, Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 61, Janeiro/Fevereiro 2007, p. 13; Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado 6ª edição, 2011, Volume IV, anotação 37 ao art. 279º CPPT p. 390).

Neste contexto deve ser recusado o conhecimento do objecto do recurso, com fundamento na inconstitucionalidade das seguintes normas:

- norma constante do art. 150º n.º 1 CPTA, na interpretação segundo a qual a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é competente em razão da matéria para o conhecimento de recurso de revista interposto de acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (art. 165º n.º 1 alínea p) CRP numeração RC/97).

- norma constante do art. 26º alínea h) ETAF 2004 (aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 fevereiro), na interpretação segundo a qual a competência para o conhecimento do recurso de revista é deferida pela norma constante do art. 150º n.º 1 CPTA, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (art. 165º n.º 1 alínea p) CRP numeração RC/97).

3. Sem prescindir

A intervenção processual do Ministério Público, circunscrevendo-se à apreciação do mérito do recurso, é posterior à apreciação preliminar sumária sobre a verificação dos pressupostos para conhecimento do recurso, por formação constituída pelos três juizes mais antigos da secção (arts. 146º n.º 1 e 150º n.º 5 CPTA).»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

2. Nas instâncias julgaram-se provados e não provados os factos seguintes:

2.1. Factos Provados:

A. Nos exercícios de 2003 a 2005, a impugnante registou na sua contabilidade, entre outras actividades, a venda de sucata de cobre para as empresas espanholas G..., H..., com instalações em Córdoba, e Latones Dei Carrion (relatório de inspecção tributária (RIT), testemunhas I..., J... e L...).

B. Dessas vendas cerca de 94% era actividade comercial da impugnante e cerca de 6% destinava-se a reconversão da sucata de cobre para consumo da própria impugnante, pagando neste caso o respectivo custo de reconversão (testemunha I...).

C. Por causa dessa actividade a impugnante pediu o reembolso de IVA liquidado nas facturas registadas na sua contabilidade relativas às compras das mercadorias vendidas a essas empresas espanholas (RIT).

D. A impugnante foi sujeita a uma acção inspectiva aos exercícios de 2003 a 2005 (fls. 208 processo de reclamação graciosa (PRG)).

E. O motivo da realização da acção inspectiva foi a apreciação externa dos pedidos de reembolso de IVA (RIT do PRG).

F. Com base nos factos apurados no RIT, que consta de fls. 208 a 321 do PRG, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, os serviços de inspecção tributária consideraram que as facturas emitidas pela E' ..., C... e B..., nos exercícios de 2004 e 2005, discriminadas de fls. 312 verso a 317 do PRG, registadas na contabilidade da impugnante, não titulam operações económicas efectivas, e decidiu que essas facturas e as notas de débito referentes às mercadorias constantes dessas facturas não conferiam o direito à dedução do IVA, nos termos do art. 19º, n.º 3, do CIVA, e o direito ao reembolso (RIT junto ao PRG).

G. O valor constante dessas facturas, notas de débito e crédito, ascende aos seguintes montantes globais (RIT junto ao PRG):

F.1) Valor dos bens mencionados nas facturas:

| Emitente das facturas | Ano de 2004 | Ano de 2005 | Total |
|-----------------------|----------------|----------------|-----------------|
| E' | 3.210.805,50 € | 3.697.608,13 € | 8.763.661,93 € |
| C..... | 257.903,55 € | | 257.903,55 € |
| B..... | | 1.806.490,30 € | 1.806.490,30 € |
| Total | 3.468.709,05 € | 5.504.098,43 € | 10.828.055,78 € |

F.2) Valor do IVA mencionado nas facturas:

| Emitente das facturas | Ano de 2004 | Ano de 2005 | Total |
|-----------------------|--------------|----------------|----------------|
| E' | 610.053,05 € | 750.388,79 € | 1.712.939,02 € |
| C..... | 49.001,67 € | | 49.001,67 € |
| B..... | | 357.037,72 € | 357.037,72 € |
| Total | 659.054,72 € | 1.107.426,51 € | 2.118.978,41 € |

H - A administração tributária procedeu à correcção meramente aritmética do IVA dos exercícios de 2004 e 2005, respectivamente no valor global de 659.054,72 € e 1.107.426,51 € assim discriminados (RIT junto ao prg):

| | Ano de 2004 | Ano de 2005 |
|-----------------|--------------|----------------|
| Janeiro | 34.347,25 € | 38.462,69 € |
| Fevereiro | 226.466,35 € | 33.497,12 € |
| Março | 263.163,30 € | 52.115,75 € |
| Abril | 18.463,78 € | 219.761,12 € |
| Maió | 5.342,74 € | 94.234,45 € |
| Junho | 0 € | 22.053,37 € |
| Julho | 0 € | 173.067,93 € |
| Agosto | 0 € | 0 € |
| Setembro | 10.907,52 € | 165.877,46 € |
| Outubro | 11.239,64 € | 128.071,64 € |
| Novembro | 89.124,14 € | 66.168,68 € |
| Dezembro | 0 € | 114.116,30 € |
| Total | 659.054,72 € | 1.107.426,51 € |

I. A administração tributária procedeu ainda à correcção meramente aritmética da matéria tributável do IRC dos exercícios de 2004 e 2005, respectivamente no valor de 3.471.678,86 € e 5.504.098,43 € (RIT junto ao PRG).

J. Estas correcções deram origem às seguintes liquidações adicionais de IRC de 2004 e 2005 e respectivos juros compensatórios (fls. 98 a 103 do prh):

IRC e juros compensatórios do exercício de 2004, IRC no valor de 1.071.853,96 €, sendo 110.514,52 € de juros, com data limite de pagamento voluntário em 2/7/2008; e

IRC e juros compensatórios do exercício de 2005, no valor de 1.631.960,12 €, sendo 113.799,64 € de juros compensatórios, com data limite de pagamento voluntário em 16/7/2008.

K. A E'... foi uma empresa certificada pela APCER - Associação Portuguesa de Certificação, no período compreendido entre 2001 e 2006, que certificou o sistema de gestão da qualidade da empresa, implementado na reciclagem de sucata — triagem, selecção e preparação para consumo de materiais metálicos; que cumpria com os requisitos da Norma ISO 9001:2000 (fls. 1284 e 1322).

L. A E'... pertencia ao cadastro do Acompanhamento Permanente da Direcção de Finanças de Setúbal (fls. 1340 e seguintes).

M. A impugnante apresentou a reclamação graciosa da liquidação que consta de fls. 7 a 42 do PRG, cujo teor aqui se dá por reproduzido, juntando prova documental.

N. A impugnante recorreu hierarquicamente da decisão de indeferimento da reclamação graciosa pelo requerimento que consta de fls. 2 a 41 do PRH, cujo teor aqui se dá por reproduzido, juntando prova documental.

O. A decisão de indeferimento da reclamação graciosa consta de fls. 326 a 335 e 339 a 341 do apenso do processo de reclamação graciosa, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

P. A decisão de indeferimento do recurso hierárquico consta de fls. 260 a 274 verso do apenso do processo do recurso hierárquico, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

Q. A impugnante não pagou as liquidações impugnadas, tendo sido instaurados os respectivos processos de execução fiscal (fls. 325 do prg).

R. O acórdão proferido no processo comum colectivo n.º 707/06.9 JAPRT, do Tribunal Judicial da Comarca de Gondomar em 6/5/2011, transitou em julgado em relação aos arguidos M....., N..., O... e P... (fls. 1764).

S. O acórdão proferido no processo comum colectivo n.º 707/06.9 JAPRT, do Tribunal Judicial da Comarca de Gondomar em 6/5/2011, não transitou em julgado em relação às arguidas E'..., Q..., Lda. e R..., SA (fls. 1768).

T. Nesse processo a E'... e a Q... foram condenadas pela prática dum crime de fraude fiscal qualificada (fls. 1768 e seguintes).

2.2. Factos não provados

1) Os produtos constantes das facturas emitidas pela E'..., registadas na contabilidade da impugnante, referidas na alínea F), que a administração tributária não aceitou como custo, não conferindo o direito à dedução do respectivo IVA, foram efectivamente fornecidos por si.

2) Os produtos constantes das facturas emitidas pela C..., registadas na contabilidade da impugnante, referidas na alínea F), que a administração tributária não aceitou como custo, não conferindo o direito à dedução do respectivo IVA, foram efectivamente fornecidos por si.

3) Os produtos constantes das facturas emitidas pela B..., registadas na contabilidade da impugnante, referidas na alínea F), que a administração tributária não aceitou como custo, não conferindo o direito à dedução do respectivo IVA, foram efectivamente fornecidos por si.

3.1. Tendo o Exmo. Senhor Procurador Geral-Adjunto suscitado as questões da inadmissibilidade do presente recurso excepcional de revista em sede de contencioso tributário e a inconstitucionalidade da norma constante do n.º 1 do art. 150º do CPTA, na interpretação segundo a qual a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é competente em razão da matéria para o conhecimento de recurso de revista interposto de acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (al. p), do n.º 1, do art. 165º da CRP, numeração da RC/97), bem como da norma constante da alínea h) do art. 26º do ETAF de 2004 (aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19/2), na interpretação segundo a qual a competência para o conhecimento do recurso de revista é deferida pela norma constante do art. 150º n.º 1 do CPTA, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (al. p), do n.º 1, do art. 165º da CRP, numeração da RC/97), importa apreciar, desde já, tais questões.

Vejamos.

3.2. A inadmissibilidade desta espécie de recurso em contencioso tributário tem sido sustentada por alguma doutrina:

- desde logo, pelo Prof. Casalta Nabais (Cfr. Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 61- Janeiro/Feveireiro de 2007, p.13.) que conclui pela inadmissibilidade face à circunstância de o art. 26º do ETAF (aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 19/2 e em vigor desde 1/1/2004) não conter norma de teor idêntico à do n.º 2 do seu art. 24º (que inclui na competência da Secção de Contencioso Administrativo do STA o conhecimento dos recursos de revista sobre matéria de acórdãos da Secção de Contencioso Administrativo dos Tribunais Centrais Administrativos e dos Tribunais Administrativos de Círculo), sendo que a remissão genérica do art. 2º, alínea e) do CPPT, não constitui apoio suficiente para se poder concluir pela aplicação em processo judicial tributário do recurso de revista excepcional previsto no mencionado art. 150º do CPTA;

- e também o Cons. Lopes de Sousa se pronuncia pela inadmissibilidade deste recurso em sede de contencioso tributário (Cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. IV, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, anotação V-37-a) ao art. 279º, p. 390);

- e a nível jurisprudencial, não obstante a anterior jurisprudência constante, por exemplo, dos acs. desta Secção do Contencioso Tributário do STA, de 27/9/05, rec. n.º 489/05, de 18/4/2007, rec. n.º 097/07 e de 16/1/08, rec. n.º 0564/07 (que afirmava a inadmissibilidade do recurso com base no disposto no n.º 1 do art. 5º da Lei n.º 15/2002, de 22/2, segundo o qual as disposições do CPTA não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor e também não são aplicáveis aos processos pendentes as disposições que introduzem novos recursos que não eram admitidos na vigência da legislação anterior), a jurisprudência mais recente e maioritária deste mesmo Tribunal consolidou-se no sentido de que é admissível no contencioso tributário este recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA (cfr., entre muitos outros, os acs. desta Secção do STA, de 4/10/2006, rec. n.º 854/06; de 29/11/2006, rec. n.º 729/06; de 12/12/2006, rec. n.º 584/06; de 30/5/2007, rec. n.º 257/07; de 30/5/2007, rec. n.º 285/07; de 2/7/2008, rec. n.º 173/08; de 14/7/2008, rec. n.º 0410/08; de 16/11/2011, rec. n.º 0740/11; de 14/12/2011, rec. n.º 01075/11; de 12/1/2012, rec. n.º 0899/11; de 12/1/2012, rec. n.º 01139/11; de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11; de 14/3/2012, rec. n.º 1110/11; de 21/3/2012, rec. n.º 84/12; de 26/4/2012, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12; de 16/5/2012, recs. n.ºs. 0357/12 e 083/12; de 23/5/2012, rec. n.º 0434/12; de 30/5/2012, rec. n.º 0415/12; de 15/5/2013, rec. n.º 01368/12).

E como se diz neste último, cuja fundamentação sufragamos, «a admissibilidade deste recurso no contencioso tributário tem sustentáculo formal no art. n.º 26º, alínea h), do ETAF, e no art. 2º, alínea c), do CPPT, já que a remissão a que se refere esta 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.

Como se deixou afirmado nesses acórdãos, «quanto ao facto de no art. 26º do ETAF, em que se fixa a competência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, não existir norma semelhante à do art. 24º, n.º 2, nem existir qualquer remissão para o regime daquele art. 150º, não nos parece significativo.

Isto porque o art. n.º 26º, alínea h), estabelece que à Secção de Contencioso Tributário cabe conhecer “De outras matérias que lhe sejam deferidas por lei”. Ora, sendo aplicáveis por remissão do art. 2º, alínea c), do CPPT, as normas do CPTA, onde se inclui o art. 150º citado, tratando-se de matéria tributária, fica estabelecida por lei a competência da referida Secção.

Também não nos parece colher qualquer apoio o argumento de que “o acesso ao STA, para os processos tribunais tributários, está muito mais aberto do que o está no contencioso administrativo, em face da possibilidade de recurso per saltum de decisões dos tribunais tributários sem as limitações que, para o contencioso administrativo, se prevêm no art. 151º, abertura cuja amplitude se estende até possibilidade de acesso ao Supremo Tribunal Administrativo em processos de valor não à alçada dos tribunais tributários (art. 280º, n.º 5, do CPPT).”

Com efeito, o recurso excepcional de revista tem fundamentos específicos que em nada se assemelham ao recurso “per saltum” para a 2ª Secção do STA que é um recurso ordinário.

De qualquer forma, o que está em causa no recurso excepcional de revista são decisões dos tribunais centrais administrativos e não dos tribunais de 1ª instância.

E que dizer do argumento de que “mantém-se a admissibilidade generalizada de recurso de decisões dos tribunais centrais administrativos proferidas em processos instaurados antes de 15-9-1997, assegurada pelo art. 120º do ETAF de 1984”. Trata-se de uma garantia do passado. Mas para o futuro? Por que razão há-de ser negado aos administrados contribuintes um direito de que gozam os outros cidadãos (administrados)?

Por outro lado, e conforme se refere no acórdão transcrito, o recurso excepcional de revista, não visa a uniformização de jurisprudência, não existindo, por isso, qualquer incompatibilidade ou sobreposição com o regime de recurso previsto no art. 284º do CPPT.

De qualquer forma, se dúvidas pudessem ainda existir quanto à aplicação do recurso excepcional de revista, previsto no art. 150º do CPTA, ao processo judicial tributário, após as alterações ao CPC operadas pelo DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto, o referido recurso teria sempre de ser admitido por aplicação subsidiária do art. 2º, alínea e) do CPPT.

E que, se a existência de tal recurso, anteriormente, apenas em contencioso administrativo, poderia gerar questões de inconstitucionalidade, por discriminação dos cidadãos, como salientava Lebre de Freitas (Código de Processo Civil Anotado, pág. 116), sendo agora tal recurso admitido no processo civil, não faria sentido excluí-lo do processo judicial tributário. Tal traduziria, nitidamente violação do direito à tutela jurisdicional efectiva e ao princípio da igualdade constantes dos arts. 13º, n.º 1 e 268º, n.º 4 da CRP.».

Torna-se, assim, claro que o recurso excepcional de revista é admissível no contencioso tributário, não por via da interpretação analógica ou extensiva do art. 24º, n.º 2, do ETAF de 2002, mas antes por

força da aplicação da norma contida no art. 26º, alínea h), do mesmo ETAF e por força da expressa remissão para as normas do CPTA e do CPC contidas nas alíneas c) e e) do art. 2º do CPPT.

Neste contexto, cai imediatamente por terra a questão da inconstitucionalidade de natureza orgânica invocada, na medida em que ela tinha por pressuposto a aplicabilidade a esta Secção de Contencioso Tributário da norma de competência contida no art. 24º, n.º 2, do ETAF.»

Improcedem, por estas razões, as questões suscitadas pelo Ministério Público.

4.1. Vejamos, então, se o recurso é admissível, agora face aos pressupostos de admissibilidade contidos no próprio art. 150º do CPTA.

Nos n.ºs. 1 e 5 deste art. 150º do CPTA estabelece-se:

«1 - Das decisões proferidas em segunda 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.

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

4.2. Interpretando o n.º 1 deste normativo, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo «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», reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: 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 a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera 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». ⁽¹⁾

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter 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 (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «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 mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 676º n.º 2, 684º n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2 do CPC (neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13).

4.3. No caso presente, a recorrente deduzira impugnação judicial das liquidações adicionais de IRC referentes aos exercícios de 2004 e 2005, e respectivos juros compensatórios, nos montantes de 1.071.853,96 € (liquidação n.º 2008 8310032796) e de 1.631.960,12 € (liquidação n.º 2008 8310032822), decorrentes de terem sido feitas correções meramente aritméticas ao IRC que apurara naqueles exercícios, por não terem sido consideradas como custo fiscal as compras de mercadorias constantes das facturas registadas na sua contabilidade emitidas por E'..., SA., C..., Lda., e B..., Lda..

A sentença proferida em 1ª instância julgara improcedente tal impugnação mas, interposto recurso por parte da impugnante, o TCAN veio a julgar parcialmente procedente a impugnação, anulando em parte tais correções (e a consequente liquidação na parte correspondente), considerando, em síntese, o seguinte:

a) A falta de credibilidade revelada pela entidade fornecedora do sujeito passivo em anteriores inspecções tributárias com referência a outras operações comerciais, não constitui indício fundado de que também as operações comerciais em causa não existiram, se a AT não demonstrar a relação entre os indicadores respectivos e essas operações comerciais.

E a falta de racionalidade económica aparente das operações comerciais também não constitui indício fundado de que essas operações não existiram, a menos que seja associada a outros dados objectivos que o confirmem.

Pelo que a administração tributária, que, em relação a facturas da E'..., SA., invoca apenas a falta de credibilidade da emitente dessas determinadas facturas e a falta de racionalidade económica das operações comerciais respectivas, não demonstra que os custos correspondentes não foram efectivamente suportados pelo sujeito passivo.

b) Constitui indício fundado de que as operações comerciais tituladas em outras facturas não existiram, a demonstração de que os emitentes respectivos não teriam capacidade para as realizar, pelo que, relativamente a estas operações, o sujeito passivo já não beneficia da presunção de verdade dos dados da sua escrita e dos respectivos documentos de suporte — art. 75º, n.º 2, da LGT.

E não viola os princípios da proporcionalidade e da justiça a decisão (recorrida) que, em tais circunstâncias, reverte para o sujeito passivo o ónus de provar a realização das transacções tituladas nas facturas correspondentes, sendo que não comprova a realização das operações comerciais respectivas e ter suportado os custos correspondentes o sujeito passivo que não infirma os indicadores de que os seus fornecedores não teriam capacidade para as realizar nem fornece dados objectivos adicionais que confirmem a sua realização.

Não sendo aceites como custos os encargos cuja existência foi fundadamente posta em causa e o sujeito passivo não logrou comprovar— art. 23º do CIRC.

4.4. No presente recurso de revista a recorrente sustenta que são de importância fundamental pela sua relevância jurídica e social as questões que se reportam aos requisitos e condições em que se pode dar a inversão do ónus da prova face ao disposto no art. 75º da LGT e a alegada violação dos princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade.

Porém, como profusamente se vê das Conclusões do recurso, relativamente àquela primeira questão a recorrente acaba por a reconduzir a invocadas divergências quanto à matéria de facto julgada provada e não provada pelo acórdão recorrido, visando apenas e no essencial, a sua reapreciação, do que resulta, igualmente, que o que se pretende é tão só uma apreciação singular e específica do caso concreto, não se preenchendo, portanto, as características de generalidade, complexidade e susceptibilidade de generalização da controvérsia que são inerentes às questões que legitimam a interposição do recurso previsto no art. 150º do CPTA.

Sendo que, por outro lado e como é sabido, o STA apenas aprecia matéria de direito e o erro na apreciação da provas e na fixação dos factos materiais da causa também não pode ser objecto de revista (nº 4 do art. 150º do CPTA).

E o mesmo se diga quanto à segunda questão (a arguida violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade), relativamente aos quais a alegação da recorrente é insuficiente porque não inclui elementos concretos que permitam sustentar a sua posição, sendo que, de todo o modo, mesmo esta invocação da violação de tais princípios acaba por se reconduzir, também, à invocação de discordância da factualidade julgada provada e não provada e à discordância quanto ao sentido do julgado.

Aliás, as dificuldades em enquadrar a situação nos pressupostos de generalidade e excepcionalidade constantes do art. 150º do CPTA, manifestam-se até no teor das Conclusões C a K, mormente nas Conclusões C e G onde a recorrente alega, por um lado, que, face às razões que levaram o TCA a confirmar a decisão de 1ª instância na parte em que lhe foi desfavorável, já não está em causa, apenas, a apreciação do caso individual dela recorrente, mas de duas questões muito mais gerais (a que se prende

com os requisitos e condições em que se pode dar a inversão do ónus da prova e a que se prende com a possibilidade de extrair consequências jurídicas diferentes partindo de factos iguais, ou seja a aplicabilidade do princípio da igualdade) e onde apesar de concluir (na Conclusão G) que a situação tem implicações relevantes em termos comunitários e se reveste de particular sensibilidade social, não deixa de salientar que «a apreciação dos factos conducentes à confirmação da decisão de primeira instância pode, em abstracto, consubstanciar a apreciação de uma situação concreta e determinada».

Estamos, portanto, perante uma situação pontual, que, por um lado, não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem reveste uma importância fundamental do ponto de vista social e, por outro lado, atenta a falada singularidade da situação e das provas, também não se configura como situação susceptível de vir a ser repetida de molde a constituir um tipo que suscite aquelas questões de relevância jurídica e social.

E, por último, diga-se que, nem a recorrente alega nem se vê que a decisão recorrida esteja ferida por erro manifesto ou grosseiro.

5. Conclui-se, assim, que não estão preenchidos os requisitos legalmente exigidos na lei (n.º 1 do art. 150.º do CPTA) para a admissibilidade do recurso excepcional de revista.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto* — *Valente Torrão*.

(¹) Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss..

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, (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), não se verificam os respectivos pressupostos se a questão suscitada se reconduz, no essencial, à de apreciar questão atinente a legitimidade para a execução fiscal decorrente de ser aplicável à reversão operada o regime da responsabilidade subsidiária ao abrigo do disposto no artigo 239.º do CPT.

Processo n.º 922/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150.º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 13/11/2012, no recurso que aí correu termos sob o n.º 05916/12 e em que foi recorrente o oponente A...., com os demais sinais dos autos.

1.2. A recorrente Fazenda Pública alega o recurso e termina formulando as Conclusões seguintes:

A) O Tribunal a quo considera que, a mera invocação pelo revertido/opponente da existência de créditos sobre terceiros por parte da sociedade originária devedora, sem que os mesmos créditos sejam exigíveis ou sejam penhoráveis possa ser suficiente para obstar à concretização da reversão com

fundamento em falta de excussão do património da sociedade devedora originária, e salvo o devido respeito, faz uma errada interpretação e aplicação das normas supra indicadas, razão pelas qual consideramos que se verificam os requisitos que permitem a interposição de recurso de revista para o STA, nos termos do art. 150º do CPTA.

B) Tal questão assume relevância jurídica ou social, aferida em termos da utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo, da interposição do presente recurso a possibilidade da melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do direito, dado que tal questão tem capacidade para se repetir num número indeterminado de casos futuros.

C) Isto tendo em conta não só a pertinência da questão jurídica centrada na consideração de que a mera invocação de factos ou meras expectativas jurídicas, para evitar a verificação de pressupostos da reversão sem a prova que lhe cabe nos termos do disposto no artigo 74º da LGT, é válida para considerar o oponente parte ilegítima no PEF.

D) Como se vê, são questões susceptíveis de requerer uma apreciação por parte do STA, tendo em vista a necessidade de uma melhor aplicação do direito, neste e em outros casos concretos.

E) Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista, uma vez que o mesmo versa sobre matéria acerca da qual é necessário clarificar a aplicação do direito a estes casos, sendo certo que a resposta a dar a essa questão pode interessar a um leque alargado de interessados e eventuais casos futuros, pelo que, o presente recurso servirá para uma melhor e, a partir da pronúncia do STA, uniforme aplicação do direito.

F) Quanto ao mérito do presente recurso o Acórdão ora recorrido fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação da lei, art. 23º n.º 3 e art. 74º da LGT e art. 153º do CPPT aos factos, pelo que, não se deve manter.

G) Ora, salvo o devido respeito, tal entendimento, de que a partir da simples invocação pelo revertido, da existência de créditos sobre terceiros titulados pela devedora originária, sem uma simples prova dessa existência nem a identificação completa dos invocados devedores, possa ser aceite como fundamento para a não verificação dos pressupostos para a reversão da dívida fiscal, leva a que o Acórdão recorrido faça, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação das normas supra indicadas.

H) Tal invocação, por parte do oponente, sem uma única prova da existência desses créditos, por parte de quem invoca esse facto, não pode sustentar o prosseguimento da execução fiscal, quando a AT levou a efeito todas as diligências necessárias para saber da existência de bens penhoráveis da sociedade executada, nenhum bem tendo encontrado.

I) Pelo que, não podia o Órgão de Execução Fiscal perante a invocação da existência de uma mera expectativa jurídica, não penhorável, considerar que não estavam verificados os pressupostos para efectuar a reversão no devedor subsidiário, e assim gorar a possibilidade de reverter a responsabilidade do pagamento da dívida fiscal no devedor subsidiário, nos termos da lei.

J) Caso a decisão do Acórdão recorrido prevaleça, ficará a Administração limitada quanto à concretização da reversão nos devedores subsidiários, por falta de verificação dos pressupostos, caso o revertido/opponente invoque a existência de créditos titulados pela executada devedora originária, mas sem a apresentação de qualquer prova de que sejam certos, líquidos e exigíveis. (cf. art. 74º da LGT).

Termina pedindo que seja admitida a presente revista e, analisado o mérito do recurso, seja dado provimento ao mesmo, revogando-se o acórdão recorrido, com as legais consequências.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«1. A intervenção do Ministério Público nos recursos jurisdicionais interpostos no âmbito do CPTA é subsequente à sua notificação (art. 146º n.º 1 CPTA).

2. O Ministério Público suscita expressamente questão de inconstitucionalidade, nos seguintes termos:

O recurso de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos é característico da jurisdição administrativa, como claramente resulta de:

a) inexistência no contencioso tributário de norma de competência paralela à constante do art. 24º n.º 2 ETAF 2002 (cf. art. 26º ETAF 2002);

b) impossibilidade de integração da lacuna por via de interpretação analógica ou extensiva da norma citada, recusada pelos princípios hermenêuticos;

c) composição da formação incumbida da apreciação preliminar sumária dos pressupostos substantivos do recurso: três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo (art. 150º n.º 5 CPTA);

d) inexistência no Contencioso Tributário de espécie paralela à 7ª espécie da Secção de Contencioso Administrativo (recursos de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos; cfr. deliberação n.º 1313/2004, 26.01.2004 do CSTAF).

No sentido da inaplicabilidade do recurso de revista no contencioso tributário pronuncia-se doutrina qualificada (José Casalta Nabais, Considerações sobre o Anteprojecto de revisão da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e de Processo Tributário Cadernos de Justiça Administrativa n.º 61 Janeiro /Fevereiro 2007, p. 13; Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, 6ª edição, 2011, Volume IV, anotação 37 ao art. 279º CPPT p. 390).

Neste contexto deve ser recusado o conhecimento do objecto do recurso, com fundamento na inconstitucionalidade das seguintes normas:

- norma constante do art. 150º n.º 1 CPTA, na interpretação segundo a qual a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é competente em razão da matéria para o conhecimento de recurso de revista interposto de acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (art. 165º n.º 1 alínea p) CRP numeração RC/97).

- norma constante do art. 26º alínea h) ETAF 2004 (aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 fevereiro), na interpretação segundo a qual a competência para o conhecimento do recurso de revista é deferida pela norma constante do art. 150º n.º 1 CPTA, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (art. 165º n.º 1 alínea p) CRP numeração RC/97).

3. Sem prescindir

A intervenção processual do Ministério Público, circunscrevendo-se à apreciação do mérito do recurso, é posterior à apreciação preliminar sumária sobre a verificação dos pressupostos para conhecimento do recurso, por formação constituída pelos três juizes mais antigos da secção (arts.146º n.º 1 e 150º n.º 5 CPTA).»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

2. Nas instâncias julgaram-se provados os factos seguintes:

A) Em 29.04.2003, o Serviço de Finanças de Cascais-2 instaurou contra “B. LDA.” o processo de execução fiscal n.º 3433200301011782 e aps., com vista à cobrança coerciva de dívidas de IVA, IRS e IS, respeitantes aos anos de 1992, 1993, 1994, 1995 e 1996 no montante global de € 38.293,65. (Doc. fls. 1 do processo de execução fiscal apenso).

B) Em 01.09.2004, no âmbito do processo de execução a que alude a alínea A) do probatório, foi emitida “Certidão de Diligências” da qual se destaca: “(...) *dirigi-me ao local a fim de dar execução à penhora, ordenada, mas verifiquei não o poder efectuar em virtude de ter constatado que no local onde a empresa exercia a sua actividade, se encontra actualmente C..... (...) Uma das empregadas ao serviço desta empresa informou-me que efectivamente naquele local se encontra instalada a B..... Lda. mas que se tinha retirado à (há) cerca de três anos para parte incerta*”. (Doc. fl. 20 do processo de execução fiscal apenso).

C) Por despacho de 02.05.2006, foi determinada a preparação para efeitos de reversão da execução contra o Oponente, do qual se destaca o seguinte: «*Face às diligências de fs. 45, determino a preparação do processo para efeitos de reversão d(s) execução(ões) contra “A.....” (...) na qualidade de Responsáveis Subsidiário, pela dívida abaixo discriminada. Face ao disposto nos normativos do n. 4 do art. 23º e do art. 60º da Lei Geral Tributária, proceda-se à notificação do (s) interessados, para efeitos do direito de audição prévia, fixando-se o prazo de 10 dias a contar da notificação podendo aquela ser exercida por escrito/oralmente.*» (Docs. fls. 48 do processo de execução apenso).

D) Em 27.06.2006, no âmbito do processo de execução fiscal a que alude a alínea A) do probatório, foi elaborada informação da qual se destaca:

“*Em 22/06/2006, veio o signatário A..... com o nif exercer o direito de audição prévia, no âmbito do Despacho de Reversão exarado no Processo de execução Fiscal n.º 34332003010 11782, conforme notificação efectuada em 06.06.2006, pela qual e em síntese afirma, que os respectivos pressupostos não se encontram reunidos no caso em apreço, porquanto a empresa é ainda titular de diversos créditos sobre terceiros seus clientes, constando de uma listagem em que anexa os judicialmente reclamados, existindo muitos outros pendentes de cobrança coerciva.*

Créditos judicialmente reclamados, não podem ser objecto de penhora pela Fazenda Nacional, pelo que lamentamos informar que a listagem não vai trazer qualquer valia para o processo. O Notificado é responsável subsidiário pelo período em que exerceu funções de gerente, período em que consta na certidão da Conservatória do Registo Comercial, logo as certidões enviadas dizem respeito as dívidas da responsabilidade deste.

Ora, a qualidade de gerente da sociedade, por quotas, adquire-se por deliberação dos sócios, inserida no contrato social ou tomada em Assembleia Geral formalizada em acta, nos termos do art. 252º n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais, sendo que, tais actos, são de registo obrigatório nos termos dos artigos 3 M/e 15, n.º 1 do Código de Registo Comercial.

Por outro lado e de uma maneira geral o documento relevante para a prova da qualidade de gerente, para efeito de reversão no âmbito da responsabilidade subsidiária prevista nas disposições citadas é a certidão da Conservatória do Registo Comercial.

Assim, considerando os factos invocados pelo ora exponente, no requerimento junto aos autos entendemos que os mesmos não alteram o projecto de decisão que se encontra nos autos.

Motivo pelo qual parece ser de prosseguir a tramitação dos autos com despacho de reversão nos termos do art. 23º da LGT e 160º do CPPT”. (Doc. fls. 189/190 do processo de execução fiscal em apenso)

E) Em 27.06.2006, por despacho da autoria do Chefe do Serviço de Finanças de Cascais-2 foi tornada definitiva, a reversão efectuada contra o Oponente, de cujo despacho consta:

“Face às diligências de folhas 183, e estando concretizada a audição do(s) responsável(veis) subsidiário(s), prossiga-se com a reversão da execução fiscal contra A..... (....) na qualidade de Responsável Subsidiário, pela dívida abaixo discriminada.

Atenta a fundamentação infra, a qual tem de constar da citação, proceda-se à citação do (s) executado (s) por reversão, nos termos do art. 160º do CPPT para pagar no prazo de 30 (trinta) dias, a quantia que contra si reverteu sem juros de mora nem custas (nº 5, do art. 23º da LGT)» (Doc. fls. 188 do processo de execução apenso).

F) No mesmo despacho, o quadro que tem como epígrafe «FUNDAMENTOS DA REVERSÃO» apresenta-se (em branco), sem qualquer referência a factos ou a direito. (Doc. fls. 188 do processo de execução apenso).

G) Para citação do Oponente como executado por reversão foi emitido pelo Serviço de Finanças de Cascais 2 o ofício n.º 9493 do qual consta, no quadro que tem com epígrafe «OBJECTO E FUNÇÃO DO MANDADO DE CITAÇÃO», o seguinte:

«Pelo presente fica citado(a) de que é executado por reversão nos termos do art. 160º do C.P.P. T., na qualidade de Responsável Subsidiário para, no prazo de 30 (trinta dias) a contar desta citação, pagar a quantia exequenda de 38.293, 65 EUR de que era devedor(a) o(a) executado(a) infra indicado, ficando ciente de que se o pagamento se verificar no prazo acima referido, não lhe serão exigidos juros de mora nem custas. Mais fica citado de que no mesmo prazo poderá requerer o pagamento em regime prestacional nos termos do art. 196º do C.P.P. T, e/ou a dação em pagamento nos termos do art. 201º do mesmo código ou então deduzir oposição judicial com base nos fundamentos prescritos no art. 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Informa-se ainda que, nos termos do n.º 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 artigos 70º e 102º do C.P.P. T.» (Doc. fls. 191 do processo de execução apenso).

H) No mesmo ofício para citação, o quadro que tem como epígrafe «FUNDAMENTOS DA REVERSÃO» apresenta-se (em branco), sem qualquer referência a factos ou a direito. (Doc. fls. 191 do processo de execução apenso).

I) O Oponente em sede de direito de audição prévia forneceu à Administração Tributária a listagem junta a fls. 173/176 do processo de execução fiscal na qual discriminou diversos créditos sobre terceiros no valor global de € 88.667,99.

J) O Oponente exerceu de facto e de direito as funções de gerência durante o período a que se reportam as dívidas exigidas no processo de execução fiscal identificado na alínea A) do probatório. (cfr. art. 13º da pi).

L) No dia 07.08.2006, deu entrada no Serviço de Finanças de Cascais - 2 a petição inicial que originou os presentes autos. (Cfr. carimbo apostado a fls. 2 dos autos).

3.1. Tendo o Exmo. Senhor Procurador Geral-Adjunto suscitado as questões da inadmissibilidade do presente recurso excepcional de revista em sede de contencioso tributário e a inconstitucionalidade da norma constante do n.º 1 do art. 150º do CPTA, na interpretação segundo a qual a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é competente em razão da matéria para o conhecimento de recurso de revista interposto de acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (al. p), do n.º 1, do art. 165º da CRP, numeração da RC/97), bem como da norma constante da alínea h) do art. 26º do ETAF de 2004 (aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19/2), na interpretação segundo a qual a competência para o conhecimento do recurso de revista é deferida pela norma constante do art. 150º n.º 1 do CPTA, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (al. p), do n.º 1, do art. 165º da CRP, numeração da RC/97), importa apreciar, desde já, tais questões.

Vejamos.

3.2. A inadmissibilidade desta espécie de recurso em contencioso tributário tem sido sustentada por alguma doutrina:

- desde logo, pelo Prof. Casalta Nabais (Cfr. Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 61- Janeiro/Feveiro de 2007, p.13.) que conclui pela inadmissibilidade face à circunstância de o art. 26º do

ETAF (aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 19/2 e em vigor desde 1/1/2004) não conter norma de teor idêntico à do n.º 2 do seu art. 24º (que inclui na competência da Secção de Contencioso Administrativo do STA o conhecimento dos recursos de revista sobre matéria de acórdãos da Secção de Contencioso Administrativo dos Tribunais Centrais Administrativos e dos Tribunais Administrativos de Círculo), sendo que a remissão genérica do art. 2º, alínea e) do CPPT, não constitui apoio suficiente para se poder concluir pela aplicação em processo judicial tributário do recurso de revista excepcional previsto no mencionado art. 150º do CPTA;

- e também o Cons. Lopes de Sousa se pronuncia pela inadmissibilidade deste recurso em sede de contencioso tributário (Cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. IV, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, anotação V-37-a) ao art. 279º, p. 390);

- e a nível jurisprudencial, não obstante a anterior jurisprudência constante, por exemplo, dos acs. desta Secção do Contencioso Tributário do STA, de 27/9/05, rec. n.º 489/05, de 18/4/2007, rec. n.º 097/07 e de 16/1/08, rec. n.º 0564/07 (que afirmava a inadmissibilidade do recurso com base no disposto no n.º 1 do art. 5º da Lei n.º 15/2002, de 22/2, segundo o qual as disposições do CPTA não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor e também não são aplicáveis aos processos pendentes as disposições que introduzem novos recursos que não eram admitidos na vigência da legislação anterior), a jurisprudência mais recente e maioritária deste mesmo Tribunal consolidou-se no sentido de que é admissível no contencioso tributário este recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA (cfr., entre muitos outros, os acs. desta Secção do STA, de 4/10/2006, rec. n.º 854/06; de 29/11/2006, rec. n.º 729/06; de 12/12/2006, rec. n.º 584/06; de 30/5/2007, rec. n.º 257/07; de 30/5/2007, rec. n.º 285/07; de 2/7/2008, rec. n.º 173/08; de 14/7/2008, rec. n.º 0410/08; de 16/11/2011, rec. n.º 0740/11; de 14/12/2011, rec. n.º 01075/11; de 12/1/2012, rec. n.º 0899/11; de 12/1/2012, rec. n.º 01139/11; de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11; de 14/3/2012, rec. n.º 1110/11; de 21/3/2012, rec. n.º 84/12; de 26/4/2012, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12; de 16/5/2012, recs. n.ºs. 0357/12 e 083/12; de 23/5/2012, rec. n.º 0434/12; de 30/5/2012, rec. n.º 0415/12; de 15/5/2013, rec. n.º 01368/12).

E como se diz neste último, cuja fundamentação sufragamos, «a admissibilidade deste recurso no contencioso tributário tem sustentáculo formal no art. n.º 26º, alínea h), do ETAF, e no art. 2º, alínea c), do CPPT, já que a remissão a que se refere esta 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.

Como se deixou afirmado nesses acórdãos, «quanto ao facto de no art. 26º do ETAF, em que se fixa a competência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, não existir norma semelhante à do art. 24º, n.º 2, nem existir qualquer remissão para o regime daquele art. 150º, não nos parece significativo.

Isto porque o art. n.º 26º, alínea h), estabelece que à Secção de Contencioso Tributário cabe conhecer “De outras matérias que lhe sejam deferidas por lei”. Ora, sendo aplicáveis por remissão do art. 2º, alínea c), do CPPT, as normas do CPTA, onde se inclui o art. 150º citado, tratando-se de matéria tributária, fica estabelecida por lei a competência da referida Secção.

Também não nos parece colher qualquer apoio o argumento de que “o acesso ao STA, para os processos tribunais tributários, está muito mais aberto do que o está no contencioso administrativo, em face da possibilidade de recurso per saltum de decisões dos tribunais tributários sem as limitações que, para o contencioso administrativo, se prevêm no art. 151º, abertura cuja amplitude se estende até possibilidade de acesso ao Supremo Tribunal Administrativo em processos de valor não à alçada dos tribunais tributários (art. 280º, n.º 5, do CPPT).”

Com efeito, o recurso excepcional de revista tem fundamentos específicos que em nada se assemelham ao recurso “per saltum” para a 2ª Secção do STA que é um recurso ordinário.

De qualquer forma, o que está em causa no recurso excepcional de revista são decisões dos tribunais centrais administrativos e não dos tribunais de 1ª instância.

E que dizer do argumento de que “mantém-se a admissibilidade generalizada de recurso de decisões dos tribunais centrais administrativos proferidas em processos instaurados antes de 15-9-1997, assegurada pelo art. 120º do ETAF de 1984”. Trata-se de uma garantia do passado. Mas para o futuro? Por que razão há-de ser negado aos administrados contribuintes um direito de que gozam os outros cidadãos (administrados)?

Por outro lado, e conforme se refere no acórdão transcrito, o recurso excepcional de revista, não visa a uniformização de jurisprudência, não existindo, por isso, qualquer incompatibilidade ou sobreposição com o regime de recurso previsto no art. 284º do CPPT.

De qualquer forma, se dúvidas pudessem ainda existir quanto à aplicação do recurso excepcional de revista, previsto no art. 150º do CPTA, ao processo judicial tributário, após as alterações ao CPC operadas pelo DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto, o referido recurso teria sempre de ser admitido por aplicação subsidiária do art. 2º, alínea e) do CPPT.

É que, se a existência de tal recurso, anteriormente, apenas em contencioso administrativo, poderia gerar questões de inconstitucionalidade, por discriminação dos cidadãos, como salientava Lebre de Freitas (Código de Processo Civil Anotado, pág. 116), sendo agora tal recurso admitido no processo civil, não faria sentido excluí-lo do processo judicial tributário. Tal traduziria, nitidamente violação do direito à tutela jurisdicional efectiva e ao princípio da igualdade constantes dos arts. 13.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4 da CRP.»

Torna-se, assim, claro que o recurso excepcional de revista é admissível no contencioso tributário, não por via da interpretação analógica ou extensiva do art. 24.º, n.º 2, do ETAF de 2002, mas antes por força da aplicação da norma contida no art. 26.º, alínea h), do mesmo ETAF e por força da expressa remissão para as normas do CPTA e do CPC contidas nas alíneas c) e e) do art. 2.º do CPPT.

Neste contexto, cai imediatamente por terra a questão da inconstitucionalidade de natureza orgânica invocada, na medida em que ela tinha por pressuposto a aplicabilidade a esta Secção de Contencioso Tributário da norma de competência contida no art. 24.º, n.º 2, do ETAF.»

Improcedem, por estas razões, as questões suscitadas pelo Ministério Público.

4.1. Vejamos, então, se o recurso é admissível, agora face aos pressupostos de admissibilidade contidos no próprio art. 150.º do CPTA.

Nos n.ºs. 1 e 5 deste art. 150.º do CPTA estabelece-se:

«1 - Das decisões proferidas em segunda 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.

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

4.2. Interpretando o n.º 1 deste normativo, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo «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», reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: 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 a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera 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». (1)

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter 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 (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «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 mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 676º n.º 2, 684º n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2 do CPC (neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13).

4.3. No caso presente a decisão proferida em 1ª instância julgou procedente a oposição à execução fiscal, considerando que o oponente beneficia, à luz do disposto no n.º 2 do art. 239º do CPT (norma aplicável) do direito à excussão prévia dos bens da executada originária, pois no âmbito de aplicação desse regime legal, a responsabilidade subsidiária dos gerentes radica no facto de inexistirem bens penhoráveis do devedor ou de estes serem insuficientes para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

O acórdão recorrido, confirmou esta decisão da 1ª instância, salientando que não é de acolher a tese da recorrente Fazenda Pública (no sentido de que à presente reversão se aplicam os arts. 23º n.º 2 da LGT e 153º do CPPT) pois que, conforme é jurisprudência corrente (de que é exemplo, entre outros, o ac. do STA, de 28/9/2006, no rec. n.º 488/06) as normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efectivação e o ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, e, assim, tal como se entendeu na sentença proferida em 1ª instância, tendo a dívida em causa nos autos sido constituída na vigência do CPT, é este diploma o aplicável para regular as condições da reversão contra os responsáveis subsidiários, bem como para estabelecer as regras do ónus da prova dos factos em que assenta a responsabilidade.

Para o acórdão recorrido a questão radica na interpretação a dar ao n.º 2 do art. 239º do CPT e não, como pretende a Fazenda, na interpretação dos arts. 23º n.º 2 da LGT e 153º do CPPT,

E neste contexto, aderindo à jurisprudência quer do STA, quer do próprio TCA, o acórdão afirma que tal como na vigência do CPCI (art. 146º), também na vigência do CPT (n.º 2 do art. 239º) a reversão só é legalmente possível depois de se ter procedido à liquidação dos bens penhorados do devedor originário, sendo que a possibilidade de reversão depende da comprovada impossibilidade de satisfação da dívida exequenda através dos bens da executada originária e da determinação precisa da medida da responsabilidade dos responsáveis subsidiários e que, por isso, quando existam bens penhoráveis ou penhorados da executada originária ou seus sucessores a reversão só pode ocorrer após a sua liquidação, quando o produto da sua venda for insuficiente para pagamento da dívida exequenda, só sendo possível a reversão contra responsáveis subsidiários antes da liquidação dos bens existentes, se os bens da exequenda originária tiverem um valor máximo predeterminado (como dinheiro ou créditos) e tal valor for inferior ao valor da dívida exequenda.

E mais conclui o acórdão que, enquanto existirem bens do devedor principal que não sejam dinheiro ou créditos em dinheiro penhorados, o devedor subsidiário pode opor-se à execução não sendo legal a reversão efectuada pois que ainda não está nem se pode concretamente determinar o quantum da responsabilidade do devedor subsidiário, isto é, ainda é desconhecido o quantum a pagar por este.

E como, no caso, não foi efectuada penhora (obtida informação de que a executada retirara para parte incerta, desde essa data (1/9/2004) até à preparação do processo para efeitos de reversão (em 2/5/2006) não foram feitas quaisquer outras diligências tendentes à penhora de bens da executada) e, por outro lado, o oponente forneceu (no âmbito do direito de audição) a lista referida na alínea I) do probatório contendo créditos judicialmente reclamados como sendo da executada para serem penhorados e que não o foram com a indicação de que não podiam ser penhorados pela Fazenda Pública, então, sendo certo que nada obstava à penhora de tais créditos por parte da Fazenda Pública (face ao disposto e nos termos do art. 224º do CPPT e arts. 856º e 860º do CPC, sendo que se fossem necessários mais elementos para efectivação da penhora desses créditos sempre poderia a exequente solicitá-los ao apresentante da lista ou colhê-los nos processos indicados na lista onde se faz referência aos tribunais e juízos onde eles pendem) o que a AT não podia era deixar de penhorar tais créditos, como fez, e avançar para a reversão como se não existissem bens da executada originária.

Em suma, concluiu o acórdão recorrido, só após a penhora de tais créditos e após se apurar o que se paga com os mesmos e o que ainda fica por pagar é que se poderá proceder à reversão para cobrança do que falta pagar, sendo, nesse caso, o devedor subsidiário citado para pagar só o que ainda faltar pagar. Isto é, à data do despacho de reversão não se verificava a inexistência de bens e não podia ordenar-se a reversão por não se verificar o condicionalismo do art. 239º do CPT (excussão do património da executada originária).

4.4. Ora, neste contexto, não se vê que esteja verificada a capacidade de expansão da controvérsia que legitime a admissão da revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática, pois que se trata de uma situação pontual, que não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem reclamou, na apreciação que dela efectuaram as instâncias, operações exegéticas de dificuldade superior ao comum ou necessidade de compatibilizar diversos regimes legais, potencialmente aplicáveis, nem reveste, por outro lado, uma importância fundamental do ponto de vista social, sendo que, atenta a singularidade da situação e das provas, também não é de prever que casos idênticos aos dos autos possam vir a repetir-se em número indeterminado de situações futuras.

O enquadramento normativo aplicável e aplicado aos factos (art. 239º do CPT) é, aliás, no que às questões dos autos respeita [quer quanto à aplicação no tempo dessa norma - art. 239º do CPT -, quer quanto legalidade da reversão só depois de se ter procedido à liquidação dos bens penhorados do devedor originário (²)], de formulação simples e jurisprudencial e doutrinariamente claro e consolidado, não suscitando especiais dúvidas de entendimento e aplicação aos casos concretos e a recorrente também não invoca discrepâncias doutrinárias e/ou jurisprudenciais quanto à matéria em causa e porventura potenciadoras de gerar incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, tornando, desse modo, necessária a sua clarificação para se obter uma melhor aplicação do direito, como também não alega nem se vê que a decisão recorrida esteja ferida por erro manifesto ou grosseiro.

5. Conclui-se, assim, que não estão preenchidos os requisitos legalmente exigidos na lei (nº 1 do art. 150º do CPTA) para a admissibilidade do recurso excepcional de revista.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto* — *Valente Torrão*.

(¹) Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss..

(²) Aliás, o acórdão recorrido cita jurisprudência afirmada nos acs. do STA, 27/5/1998, rec. n.º 21.377 e de 28/9/2006, no rec. 488/06.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Taxa de promoção do vinho. Auxílio estatal. Violação do dever de notificação do auxílio à Comissão Europeia. Ónus da prova do contribuinte relativamente ao dever de notificação dos auxílios.

Sumário:

- I — *A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I. P., cobrada aos agentes do setor e representando mais de 62% do orçamento afeto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respetivo procedimento legislativo de criação.*
- II — *A Comissão concluiu, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afeta ao financiamento do IVV, I. P., não constituía um auxílio de Estado, tendo apenas considerado auxílio a parte referente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão (isto até 31 de Dezembro de 2006).*

Processo n.º 971/13-30.

Recorrente: A..., L.^{da}

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I. P.
Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – A....., Lda., com os demais sinais dos autos, vem recorrer da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de uma taxa de promoção devida pelo Instituto da Vinha e do Vinho, referente ao mês de julho de 2004 no montante de € 104,404,23, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A). O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação da taxa de promoção alegadamente devida ao IVV com referência ao mês de julho de 2004.

B). Ao contrário do que foi defendido nos autos pelo IVV e acolhido pelo Tribunal a quo na sentença ora posta em crise, o processo de investigação à taxa de promoção que foi iniciado pela Comissão (processo C43/2004) não é «totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da Impugnante» - cf. página 22 da sentença proferida nos autos -, sendo que neste entendimento radica a confusão e erro de julgamento que ocorreu em 1.^a instância.

C). Independentemente da eventual compatibilidade com o mercado comunitário da totalidade ou da parte do auxílio em questão relacionada com os vinhos produzidos em Portugal, ou independentemente dos aspectos da mesma taxa que estão em investigação pela Comissão por suscitarem dúvidas quanto à respectiva compatibilidade com o mercado comum, verifica-se, no caso da taxa em causa dos autos, uma ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação da medida à Comissão, ao arrepio do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) e consequentemente proibição de execução de semelhantes medida, prevista no mesmo artigo.

D). Essa ilegalidade encontra-se plenamente provada nos autos – cfr. alíneas F), G) e H) dos factos provados e teor da decisão da Comissão Europeia de iniciar o procedimento contraditório C43/2004, junto aos autos pela A..... com a sua petição inicial e dada por integralmente reproduzida pelo Tribunal a quo na alínea G) das factos provados -, pelo que o Tribunal a quo não podia ter decidido no sentido em que decidiu na sentença ora posta em crise.

E). A taxa de promoção, sendo uma, consubstancia - conforme está demonstrado nos autos e vem até afirmado pela própria Comissão Europeia (cfr. parágrafos 56 a 58, entre outros, da Decisão da Comissão e, por exemplo, parágrafo 113 da Decisão de 20.07.2010) -, a fonte de financiamento de auxílios de Estado.

F). Ainda que esta taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revistam a natureza de auxílios, o que é facto é que ela constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e, como tal, faz parte integrante dessa medida - cfr., por exemplo, parágrafo 112 da Decisão de 20.07.2010.

G). A implementação de uma medida parafiscal - in casu, a taxa de promoção - que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória ou legal, de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE) - cfr. jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia e pág. 48 do Parecer jurídico junto aos autos - Cf., entre outros, Acórdãos de 25.06.1970, FRANÇA/COMISSÃO; de 21.10.2003, EUGENE VAN CALSTER, OPENBAAR SLACHTIUIJS; ou de 13.01.2005, STREEJGEWEST WESTELIJK NOORD-BRABANT.

H). Foi dada execução pelo Estado Português à taxa de promoção do vinho cobrada pelo IVV e às medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão - cf. parágrafos 1 e 3 da aludida Decisão da Comissão.

I). A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e o respectivo modo de financiamento em causa nos presentes autos no conjunto de auxílios não notificados - conforme melhor decorre do parágrafo 3 da decisão junta com a petição inicial, que ora se transcreve: «(3) Resultando das informações prestadas ter sido dada execução ao dispositivo em causa, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados».)

J). A proibição de execução ou efeito suspensivo previsto no n.º 3 do actual artigo 108.º TFUE foi, inclusivamente, recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 da Decisão da Comissão que se juntou com a petição inicial.

K). A taxa de promoção, não tendo sido notificada previamente à Comissão e continuando a ser mantida em execução, é necessariamente inválida até à prolação e trânsito final da decisão da Comissão sobre a respectiva compatibilidade com o mercado comum e manter-se-á inválida, relativamente ao período em questão nos autos, por mais regular e compatível com o mercado comum que se venha a

considerar, a final, o auxílio investigado (cfr., por exemplo, Ac. de 21.11.1991, FNCE, proc. C-354/90) e foi explicado na petição inicial que dá causa aos autos (cf. capítulo IV - A) respectivo).

L). «[U]ma decisão da Comissão que declare um auxílio não notificado compatível com o mercado comum não tem por consequência regularizar, a posteriori, os actos de execução que são inválidos por terem sido adoptados em violação da proibição contida nessa disposição [n.º 3 do art.º 88.º], porquanto «qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a inobservância, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia do seu efeito útil.» - cfr. Acórdão de 05.10.2006, TRANSALPINE ÖLLEITUNG IN ÖSTERREICH GMBH, processo c-368/04, n.º 41; cf., ainda, Acórdão de 21.10.2006, processo C-261/01 e 262/02.

M). A taxa de promoção não podia, por isso, ser cobrada. E tendo-o sido - como o foi (cf. parágrafo 132 da Decisão de 20.07.2010: «Portugal deu execução ilegalmente ao financiamento das campanhas de promoção genérica do vinho, financiadas por meio de uma taxa cobrada sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados dos outros Estados-Membros, em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE») - impõe-se agora aos órgãos jurisdicionais nacionais que declarem a anulação dos actos de liquidação da taxa de promoção relativos ao período em questão, uma vez que o estabelecimento daqueles auxílios e daquela taxa de promoção, sem prévia pronúncia da Comissão Europeia, é contrário ao Direito Comunitário - o que, em concreto, se requereu nos presentes autos relativamente ao acto de liquidação da taxa de promoção do período de Julho de 2004 e veio a ser, com manifesto erro de julgamento, indeferido em primeira instância.

N). «75. Enquanto a apreciação da compatibilidade de medidas de auxílio com o mercado comum é da competência exclusiva da Comissão, agindo sob a fiscalização do Tribunal de Justiça, os órgãos jurisdicionais nacionais zelam pela salvaguarda dos direitos dos particulares em caso de violação da obrigação de notificação prévia dos auxílios de Estado à Comissão, prevista no artigo 93º, n.º 3, do Tratado [88.º, n.º 3] (v. acórdão de 17 de Junho de 1999, Piaggio, C-295/97, Colect., p. I-3735, n.º 31).» - cf. parágrafo 75 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

O). «53. A este propósito, importa recordar, por um lado, que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93º, n.º 3 [88.º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo (acórdãos, já referidos, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, n.º 12, e Lornoy e o., n.º 30), e, por outro, que o Estado — Membro é, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 20)» - cfr. parágrafo 53 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

P). «62. Importa ainda sublinhar que a ilegalidade de uma medida de auxílio, ou de uma parte dessa medida, em virtude da violação da obrigação de notificação prévia à sua execução, não é afectada pelo facto de a referida medida ter sido considerada compatível com o mercado comum por uma decisão final da Comissão.» - cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

Q). «63. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, sob pena de prejudicar o efeito directo do artigo 93º, n.º 3 [88.º, n.º 3] último período, do Tratado e de não respeitar os interesses dos particulares que os órgãos jurisdicionais nacionais têm por missão proteger, a referida decisão final da Comissão não tem como consequência sanar, a posteriori, os actos de execução que eram inválidos por terem sido adoptados com inobservância da proibição contida nesse artigo. Qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a violação, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia de efeito útil (v. acórdão Fédération nationale du commerce extédeur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, já referido, n.º 16).» - cf. parágrafo 63 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

R). «64. Por outro lado, importa recordar que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93º, n.º 3 [88.º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo. Esta violação, invocada pelos particulares com legitimidade para tal e verificada pelos órgãos jurisdicionais nacionais, deve conduzir estes a daí retirarem todas as consequências, em conformidade com o seu direito nacional, no que se refere tanto à validade dos actos de execução das medidas de auxílio em causa como à cobrança dos apoios financeiros concedidos (v. acórdãos, já referidos, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, n.º 12, e Lornoy e o., n.º 30).» - cfr. parágrafo 64 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

S). O Tribunal a quo incorreu, pois, em manifesto e lamentável erro de julgamento na sentença proferida, rogando-se a este Venerando Tribunal a revogação de semelhante sentença aqui posta em crise.

Termos em que deverá o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.

Caso assim não se entenda e se suscitarem dúvidas relativamente ao alcance da obrigação de notificação prévia e efeito suspensivo no caso da taxa em causa nos presentes autos, mais se requer, nos termos do art. 267.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, que a instância seja suspensa e se proceda ao reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que esta instância se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais nessa hipótese:

A implementação de uma medida parafiscal - in casu, a chamada taxa de promoção - que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE)?

A resposta à questão anterior é alterada em alguma medida pelo facto do produto dessa taxa - consubstanciando embora a única fonte de financiamento desses auxílios, numa relação de afectação legal percentual — financiar igualmente, na percentagem remanescente, outro conjunto de serviços e actividades (podendo ter, por isso, porventura, um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia)?

O n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) permite a um Estado-Membro proceder à cobrança dessa medida parafiscal que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória - e que se encontra a ser alvo do procedimento previsto no n.º 2 do mesmo artigo, tendo sido inscrito no registo de auxílios de Estado não notificados -, antes da decisão da Comissão e do trânsito dessa decisão sobre a respectiva compatibilidade?

Em caso negativo - e na hipótese de o Estado - Membro ter procedido à cobrança da referida medida parafiscal -, pode um contribuinte nacional recorrer aos Tribunais nacionais, invocando a violação da obrigação de notificação prévia e proibição de pôr em execução tal medida, para obter a restituição ou anulação da liquidação da taxa cobrada em violação dessa disposição?

II. Foram apresentadas contra-alegações pelo Instituto do Vinho e da Vinha, com as seguintes conclusões:

A). O presente recurso vem interposto da sentença que decidiu pela manutenção do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da taxa de promoção autoliquidada pela Recorrente e devida ao IVV, aqui Recorrido, com referência ao período mensal de Julho de 2004.

B). O objecto do recurso é delimitado pelas conclusões da alegação do recorrente, não podendo o tribunal conhecer de matérias nelas não incluídas, a não ser que as mesmas sejam de conhecimento oficioso - cfr. artigos 660.º, n.º 2, 684.º, n.ºs 2 e 3 e 685.º-A, n.ºs 1 e 2, todos do Código de Processo Civil e Acórdãos do STA de 21 de Maio de 1992, proferido no recurso n.º 027044 e de 5 de Julho de 2012, proferido no recurso 053/2012.

C). A Recorrente limita o objecto do seu recurso à questão de saber se as medidas financiadas pela taxa de promoção em crise violam a obrigação de notificação prévia à Comissão Europeia dos auxílios estatais, prevista hoje no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, pelo que também só sobre esta questão podem incidir as presentes alegações - cfr. conclusões D e E das alegações da Recorrente.

D). Ao contrário do alegado pela Recorrente, na sentença proferida o Tribunal a quo demonstra ter compreendido os vícios que reputa imputáveis à taxa de promoção, pronunciando-se expressamente sobre eles, pelo que não enferma do erro de julgamento alegado.

E). Em quase todos os momentos das alegações de recurso da Recorrente, esta mesma, ao contrário de rebater a decisão a quo, as suas posições e respectivas apreciações, limita-se a invocar a incompreensão do Tribunal e secundar a posição por si já sustentada na p.i..

F). Ao invés de atacar propriamente a decisão a quo nos seus fundamentos, a Recorrente ataca a conduta do Tribunal baseando-se no por si já alegado na p.i. e no facto do Tribunal não ter aderido à sua posição.

G). O que, diga-se, seria desde logo suficiente para que não pudessem ser admitidas estas alegações que se apresentam em violação ao disposto nos artigos 685.º-A do CPC, aplicável, ex vi artigo 2.º do CPPT, e à vasta jurisprudência superior - cfr. por todos, acórdão do TCA Norte (1.ª Secção) no processo n.º 2370/08.3 BEPRT, de 24 de Fevereiro de 2012, acórdão do TCA Norte (1.ª secção) no processo n.º 28/11.5 BECBR, de 8 de Junho de 2012, e acórdãos do STA no recurso n.º 39.981 de 11 de Junho de 1997, no recurso n.º 766/03 de 4 de Março de 2004, e no recurso n.º 13.331 de 22 de Janeiro de 1992.

H). A sentença a quo, com base nos documentos juntos aos Autos, designadamente na decisão da Comissão Europeia de abertura do processo contraditório C-43/2004, decidiu pela improcedência da impugnação, na medida em que:

«é a própria Comissão que na decisão referida na alínea G. dos factos provados que refere que “o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal”, conclusão 144. Ora, não constituindo um auxílio estatal a taxa posta em causa pela Impugnante

não faz sentido considerar a mesma ilegal enquanto a Comissão Europeia não proferir uma decisão final no âmbito do procedimento de investigação mencionado na alínea F. dos factos provados. Pelo que, afigura-se-nos desde já, a presente Impugnação não pode proceder. Pois, não estando em causa um auxílio estatal, a adopção de tal medida não carece de ser previamente notificada à Comissão Europeia nos termos do n.º 2 do art.º 88.º do Tratado CE» — cfr. p. 29 da sentença recorrida.

I). No dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou o Governo português da sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2 do Tratado CE - hoje, artigo 108.º, n.º 2 do TFUE -, com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

J). Logo na decisão de abertura do procedimento a Comissão concluiu que o financiamento, através das receitas da taxa em causa, das actividades desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na acepção do agora artigo 107.º do TFUE.

K). Estando demonstrado no âmbito do procedimento que as receitas desta taxa correspondem a mais de 62% do orçamento associado ao funcionamento do IVV, quanto à grande maioria da consignação da taxa de promoção, não estamos sequer perante um auxílio de Estado, pelo que, quanto a essa larga componente, inexistia, por completo, qualquer obrigação de notificação da medida em causa.

L. A Comissão considera que também o apoio financeiro concedido à associação Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos víquicos, ou seja, a actividade desenvolvida em Portugal por aquela Associação, não constitui um auxílio, na acepção do mesmo preceito, pelo que, também esta medida dispensava qualquer notificação prévia à Comissão.

M. A Comissão apenas deu início ao processo de investigação relativamente:

i) às medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros;

ii) ao regime de financiamento de tais medidas; e,

iii) ao regime de financiamento das medidas relativas à formação.

N). Apenas e só relativamente a essa ínfima parcela poderia eventual-mente discutir-se a violação do dever de notificação prévia previsto no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, o que deita por terra as pretensões da Recorrente de não pagar a totalidade da taxa por si autoliquidada.

O). O IVV foi notificado da decisão relativa ao procedimento instaurado em 28 de Setembro de 2010, a qual foi objecto de recurso por parte das autoridades portuguesas, factos também referidos pela Recorrente nas suas alegações de recurso.

P). Após negociações entre as partes, a Comissão adoptou a Decisão C(2012) 2111 final, de 4 de Abril de 2012, que altera as condições sétima e nona da Decisão de 2010 nos termos acordados com as autoridades portuguesas em termos que levaram o Estado Português a desistir do recurso pendente, entretanto extinto por despacho de 10 de Maio de 2012 — cfr. Decisões de 2010 e de 2012 (esta ainda não publicada no Jornal Oficial da União Europeia) juntas em anexo a estas contra-alegações como docs. n.ºs 1 e 2.

Q). A decisão final do procedimento - já transitada, ao contrário do que insinua a Recorrente nas suas alegações - conclui que, das três realidades averiguadas apenas as medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros e as medidas relativas ao respectivo regime de financiamento podem constituir auxílios de Estado nos termos do artigo 107.º do TFUE, mas não as medidas relativas ao regime de financiamento da formação, que não constitui um auxílio de Estado, pelo que não carece de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.

R). No âmbito da execução da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, a Comissão manifestou abertura para que Portugal demonstrasse que os apoios considerados como auxílios estatais no âmbito do procedimento conclusivo, respeitam os limiares de minimis aplicáveis, caso em que a Comissão consideraria a Decisão como executada.

S). O Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios de minimis concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.

T). Após confirmação de que os limiares de minimis aplicáveis não foram excedidos por nenhum dos agentes económicos do sector vitivinícola em Portugal, o IVV enviou uma carta à Comissão comunicando que os apoios respeitaram os limiares de minimis aplicáveis e que por esta razão o Estado considera a Decisão de 2010 plenamente executada, sem necessidade de proceder a qualquer reembolso.

U). Em Setembro de 2012- através de carta junta em anexo a estas contra-alegações como doc. n.º 3 -, a Comissão tomou boa nota do entendimento do Estado de que as poucas medidas classificadas

como auxílio no âmbito da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, se encontram abrangidos pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006 e cumprem os limites de minimis aí estabelecidos.

V). Esta carta traduz, a confirmação da Comissão de que a taxa de promoção não padece de qualquer incompatibilidade com o direito da União Europeia em matéria de auxílios de Estado e que as medidas financiadas por meio desta taxa classificadas pela Comissão como auxílios estatais no âmbito do procedimento não careciam de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.

W). O Recorrido demonstrou, mesmo quanto às medidas investigadas pela Comissão, que estas não colocam quaisquer problemas de compatibilidade com o Direito Comunitário no que respeita ao dever de notificação prévia instituído no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, pois não constituem auxílios de Estado nos termos do artigo 107º do TFUE.

III. O MP emitiu parecer de fls. 340/342 dos autos, no qual defende que o presente recurso deve improceder porque não ocorre o vício de ilegalidade que lhe é atribuído em virtude da taxa em causa não ter sido notificada à Comissão Europeia.

IV. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

V. Com interesse para a decisão, foram dados como provados no acórdão recorrido os seguintes factos:

A) - No dia 17 de Agosto de 2004, a A..... procedeu à autoliquidação da quantia de € 104.404,23, a título de taxa de promoção referente ao mês de julho de 2004 - cf. documento n.º 1, junto com o pedido de revisão oficiosa, a qual por sua vez é o doc. 1 que instrui a petição inicial desta impugnação, aqui dado por reproduzido o mesmo se dizendo dos demais elementos infra referidos;

B) - O montante da referida taxa foi apurado através da aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, que estabelece a mencionada taxa de promoção, e da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho, com a redacção que lhe foi conferida pela Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixa o valor da taxa, factualidade que resulta dos articulados apresentados pelas Partes, ou seja não é objecto de dissenso;

C) - Em 22/12/2008 a A..... apresentou pedido de revisão oficiosa da autoliquidação referida em A vide artigo 1º da petição inicial e doc. n.º1 que instruiu a petição inicial;

D) - O pedido mencionado em C. foi indeferido em 12/01/2009, cfr. doc. 2 que instruiu o pedido de revisão;

E) - Em 11/02/2009 a Impugnante apresentou a presente impugnação, vide fls. 2 sgs.;

F) - No dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88º, n.º 2 do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado, encontrando-se o referido procedimento em curso, não tendo ainda sido adoptada decisão definitiva sobre o mérito da causa, verificando-se apenas a apreciação liminar melhor especificada na alínea seguinte, cfr. doc. n.º3 que instruiu a petição inicial;

G) - No documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE - C 92/12, de 16.4.2005, sob a epígrafe:

“Auxílio Estatal — Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do Vinho

Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do art. 88.º Tratado CE (2005/C 92/06)” extracta-se o que infra se registará dando-se o demais por reproduzido:

“I. PROCESSO

(1) Na sequência de uma queixa sobre a taxa “de promoção do vinho”, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (a seguir denominado “IVV”), assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal.

...
II. DESCRIÇÃO

...
(6) A referida taxa, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV é imposta não apenas aos produtos vitivinícolas produzidos e comercializados em Portugal mas também - aos produzidos em Portugal e comercializados nos outros Estados-Membros e nos países terceiros, e

- aos originários dos outros Estados-Membros ou de países terceiros comercializados em Portugal.

...
Produtos sujeitos à imposição

(46) Estão sujeitos à taxa os vinhos e produtos vnicos produzidos ou comercializados em Portugal, incluindo os vinhos licorosos, vinhos frisantes e bebidas aromatizadas, vinhos espumantes e outras bebidas do sector vinícola, assim como os vinagres de vinho.

(47) Estão, assim, sujeitos, tanto os vinhos produzidos em Portugal, quer sejam comercializados no país ou exportados para outros Estados-Membros ou países terceiros, como os vinhos que, sendo

produzidos noutros Estados-Membros da União Europeia ou em Estados terceiros, são comercializados em Portugal.

...
 (108) A Comissão considera que os auxílios públicos pagos para financiar as acções de promoção no caso em apreço até 1 de Janeiro de 2002 respeitaram os critérios estabelecidos pelos dispositivos comunitários aplicáveis nesta matéria.

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:

- o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos não constitui um auxílio;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vínicos, assim com o o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

...
 H) A Comissão Europeia encerrou o procedimento a que vimos aludindo através de decisão proferida em 20-07-2010, que Portugal questionou através do competente recurso de anulação que dirigiu ao Tribunal Geral da União Europeia,

Decisão:

...
 - limitada até 31 de Dezembro de 2006 “data da entrada em vigor das novas Orientações Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007 — 2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data”.

...

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, nº3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei nº137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107.º nº3, alínea c do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e portuguesa no território dos outros Estados-Membros e ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º nº 3 parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 aplicação do artigo 2º., auxílios estatais compatíveis com o 107º nº 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que vigor e 31 de Dezembro de 2006...

... cfr documentos n.º 3 e 4 juntos pelo IVV no processo conexo n.º 371/09.3B e cuja junção através de cópia certificada se ordenou no início desta sentença.

VI. Apesar das longas e repetitivas conclusões das alegações da recorrente, a questão essencial a decidir no presente recurso é a referida na conclusão da alínea K): saber se a taxa de promoção em causa nos autos padece de ilegalidade decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia, por força do disposto no artº 88º do TCE (atual n.º 3 do artº 108º do TFUE).

Porém, há ainda que conhecer de outras duas questões:

a) A do não recebimento das alegações da recorrente, suscitada pelo recorrido nas conclusões B) a G) das suas contra-alegações:

b) A do reenvio prejudicial para o TJUE para conhecimento das questões suscitadas na parte final das alegações da recorrente.

Começamos por conhecer da 1ª questão.

VI.1. Refere o recorrido que a recorrente limita o objeto do seu recurso à questão de saber se as medidas financiadas pela taxa de promoção em crise violam a obrigação de notificação prévia à Comissão Europeia dos auxílios estatais, prevista hoje no artigo 108º, n.º 3 do TFUE, invocando ainda que o tribunal não conheceu desta questão.

Porém, ao contrário do alegado pela Recorrente, na sentença proferida o Tribunal *a quo* demonstra ter compreendido os vícios que reputa imputáveis à taxa de promoção, pronunciando-se expressamente sobre eles, pelo que não enferma do erro de julgamento alegado.

Em quase todos os momentos das alegações de recurso da Recorrente, esta mesma, ao contrário de rebater a decisão *a quo*, as suas posições e respetivas apreciações, limita-se a invocar a incompreensão do Tribunal e secundar a posição por si já sustentada na p.i., ao invés de atacar propriamente a decisão a quo nos seus fundamentos, a Recorrente ataca a conduta do Tribunal baseando-se no por si já alegado na p.i. e no facto do Tribunal não ter aderido à sua posição.

Ora, isto seria desde logo suficiente para que não pudessem ser admitidas estas alegações que se apresentam em violação ao disposto nos artigos 685.º-A do CPC, aplicável, ex vi artigo 2º do CPPT.

Será então que a recorrente não deu cumprimento ao disposto no n.º 1 do artº 685º-A do CPC?

Desde já diremos que o recorrido carece de razão.

Na verdade, embora a recorrente alegue que a sentença não terá compreendido bem o vício por si imputado à autoliquidação, acaba por considerar que esta cometeu erro de julgamento e diz porquê, pedindo a revogação desta (v. as primeiras páginas das alegações e a conclusão da alínea UU). Sendo assim, a recorrente, ao defender a posição já assumida na petição inicial, nada mais está a fazer do que a tentar demonstrar o erro de julgamento, que, em seu entender, a sentença cometeu.

VI.2. Quanto à 2ª questão - reenvio prejudicial para o TJUE - entende-se ser o mesmo desnecessário, uma vez que existe legislação e jurisprudência suficientemente claras e que se citarão no texto que se segue, que permitem a decisão.

Posto isto cumpre conhecer da questão essencial acima identificada.

Acontece, porém, que a mesma foi já tratada de modo reiterado e uniforme por este STA, não existindo razões de facto ou de direito que justifiquem decisão diversa da já assumida em dezenas de acórdão.

Assim sendo, iremos aqui reproduzir o que ficou escrito no acórdão proferido no Processo n.º 1263/12, o qual reproduz, por sua vez, parte do que ficou escrito no acórdão de Acórdão deste STA (e Secção) de 23 de abril passado, proferido no Processo n.º 29/13,

“VII.1. Conforme acima referido, a recorrente pretende a anulação da taxa impugnada, na sua totalidade, por ilegalidade decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia, por força do disposto no artº 88º do TCE (atual n.º 3 do artº 108º do TFUE).

VII.2. A decisão recorrida julgou totalmente improcedente a impugnação, louvando-se na seguinte argumentação:

Auxílios estatais são aqueles “*concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, promovendo certas empresas ou certas produções*” – artº 87º, n.º 1 do Tratado de Roma.

Só são incompatíveis com o mercado comum os auxílios de Estado que afetem as trocas comerciais entre os Estados-membros e ameacem falsear a concorrência.

O regime comunitário de auxílios estatais assenta num sistema de autorização prévia nos termos do qual a Comissão Europeia determina se uma medida de auxílio que o Estado-membro pretende conceder pode beneficiar das derrogações previstas nos nºs 2 e 3 do artº 87º do Tratado da União Europeia.

Relativamente à taxa de promoção em causa nos autos, a Comissão, através da Decisão n.º C-43/2004 (v. alínea g) do probatório supra), veio dizer o seguinte:

- o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos víquicos não constitui um auxílio;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos víquicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

Deste modo, não constituindo a taxa de promoção “*auxílio*” para efeitos daquele artº 87º, não pode a taxa ser considerada ilegal.

É certo que a Comissão manifestou dúvidas quanto à compatibilidade com o mercado comum no que se refere às medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos víquicos, assim como quanto ao financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação, tendo dado início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE quanto aos mesmos.

Porém, esses auxílios objeto de investigação pela Comissão, são totalmente estranhos à matéria dos autos pois que:

- quanto aos vinhos produzidos em Portugal, ainda que comercializados fora do país, a Comissão afirmou que “*não se afigura ... existir discriminação entre os produtos nacionais destinados ao mercado nacional e os destinados à exportação*”

Não se coloca, assim, a propósito da atividade desenvolvida pela impugnante e nos presentes autos em concreto, qualquer problema de direito comunitário derivado da taxa de promoção a que se encontra sujeita por lei.

Relativamente à alegada proibição de o Estado executar o auxílio até à decisão final da Comissão, foi entendido na sentença que em lado nenhum da sua Decisão a Comissão mencionou a proibição de executar o auxílio, até porque ela própria refere não estar em causa auxílio estatal no caso do financiamento de prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV.

Resulta das conclusões 145 e 148 da Decisão que o efeito suspensivo do n.º 3 do artº 88 do Tratado CE se reporta apenas aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados de outros Estados-membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente Decisão.

As dúvidas da Comissão prendiam-se com aqueles auxílios e não os restantes, pelo que, não existindo dúvidas não há procedimento de investigação e, assim, também não há lugar a efeito suspensivo.

A entender-se de outra forma, ficaria totalmente desprovido de sentido o facto de a Comissão se ter dado ao trabalho de separar os auxílios estatais dos não estatais.

VII.3. A posição assumida pela recorrente nas suas alegações é a seguinte:

Ao contrário do que foi discutido na sentença recorrida, a ilegalidade que a recorrente apontou à taxa de promoção, foi a violação do disposto no artº 88º, n.º 3 do TCE (o atual n.º 3 do artº 108º do TFUE) e a consequente proibição de execução da medida prevista no mesmo artigo.

A recorrente não invocou a incompatibilidade com o mercado interno comunitário da medida em questão ou a violação de qualquer outra norma comunitária que determine a contrariedade substantiva da medida com o direito comunitário, já que o juízo de compatibilidade ou de incompatibilidade com o mercado interno está sempre dependente da intervenção da Comissão Europeia.

O tribunal recorrido confundiu, por isso, a questão suscitada expressa e claramente pela recorrente na petição inicial de impugnação.

Ora, a recorrente reafirma que é essa a questão por si suscitada e dúvidas não restam em face das alíneas F) e G) do probatório supra, sobre a ilegalidade manifesta e incontestável da taxa de promoção, à qual o Estado Português deu execução sem autorização da Comissão.

A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e o respetivo modo de financiamento no conjunto dos auxílios não notificados e iniciou o procedimento de exame contraditório C-43/2004, o que constitui prova plena de que a medida em questão foi executada sem a notificação e autorização prévia da Comissão.

Assim, e independentemente do juízo de compatibilidade ou incompatibilidade com o mercado comum proferida a final sobre a medida em causa, o Estado Português não lhe podia ter dado execução. A proibição de execução foi até recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 de Decisão.

De qualquer forma, ainda que a Comissão viesse a declarar a totalidade do auxílio compatível com o mercado comum, essa Decisão não poderia validar “*ex post facto*” as medidas de implementação e execução até então empreendidas em violação da obrigação da notificação prévia e proibição de execução.

A taxa de promoção é una, consubstancia a fonte de financiamento de auxílios de Estado pelo que não poderia ter sido posta em execução sem ter sido notificada previamente à Comissão e até que esta emitisse o seu exclusivo parecer de conformidade ou não da mesma taxa de promoção com o Direito Comunitário.

Ainda que a taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revistam a natureza de auxílios, o que é facto é que ele constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e, como tal, faz parte integrante dessa medida.

Por tudo isto impõe-se aos órgãos jurisdicionais nacionais declararem a anulação dos atos de liquidação da taxa de promoção, sendo certo, conforme já decidido pelo TJUE, que a ilegalidade não é afetada pelo facto de a Comissão vir a considerar um auxílio compatível com o mercado comum.

VII.4. O recorrido, por sua vez, e em defesa da decisão recorrida, veio argumentar da seguinte forma:

Relativamente ao processo previsto no artº 108º do TFUE e à Decisão da Comissão Europeia n.º C-43/2004 dele resultam duas conclusões:

a) O processo em causa, que teve por objeto a taxa de promoção, teve um âmbito muito reduzido, sendo que a Comissão não apresentou dúvidas face aos aspetos essenciais da existência da referida taxa;

b) As poucas medidas que foram objeto de investigação pela Comissão Europeia no processo em causa, nada têm a ver com as questões de fundo de que se ocupam os presentes autos.

A Comissão apenas deu início ao processo de investigação relativamente:

i) às medidas relativas à promoção e publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e países terceiros;

- ii) ao regime de financiamento de tais medidas:
- iii) ao regime de financiamento das medidas relativas à promoção.

Assim, mesmo que fosse válida a argumentação da recorrente, apenas poderia estar em causa no presente recurso uma percentagem reduzidíssima da taxa de promoção, pois a Comissão logo concluiu que as outras medidas não constituíam auxílios estatais.

Todavia, mesmo quanto ao financiamento pelo qual prosseguiu a investigação da Comissão, foi a final concluído que não existia obrigação de notificação nos termos do artº 108º, n.º 3 do TFUE.

Com efeito, a Decisão n.º C-43/2004 foi objeto de recurso pelo Estado Português e, após negociações entre as partes quanto aos termos das alterações a Comissão adotou a Decisão C(2012) 2011 final, de 4 de abril de 2012 que alterou as condições 7ª e 9ª da Decisão de 2010 –C(2010) 4891 de 20.07.2010.

Assim, da Decisão C(2010) 4891 Comissão de 20.07.2010, alterada pela Decisão C(2012) 2011 final de 4 de abril de 2012, resultam as seguintes conclusões:

A decisão final do procedimento conclui que, das três realidades averiguadas apenas as medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros e as medidas relativas o respetivo regime de financiamento podem constituir auxílios de Estado nos termos do artigo 107.º do TFUE, mas não as medidas relativas ao regime de financiamento da formação, que não constitui um auxílio de Estado, pelo que não carece de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.

No âmbito da execução da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, a Comissão manifestou abertura para que Portugal demonstrasse que os apoios considerados como auxílios estatais no âmbito do procedimento concluso, respeitam os limiares de minimis aplicáveis, caso em que a Comissão consideraria a Decisão como executada.

O Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de dezembro de 2006, estabelece, no seu artigo 2º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108º do TFUE, os auxílios de minimis concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.

Após confirmação de que os limiares de minimis aplicáveis não foram excedidos por nenhum dos agentes económicos do setor vitivinícola em Portugal, o IVV enviou uma carta à Comissão comunicando que os apoios respeitaram os limiares de minimis aplicáveis e que por esta razão o Estado considera a Decisão de 2010 plenamente executada, sem necessidade de proceder a qualquer reembolso.

Em setembro de 2012- através de carta junta em anexo a estas contra- alegações como doc. n.º 3 -, a Comissão tomou boa nota do entendimento do Estado de que as poucas medidas classificadas como auxílio no âmbito da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, se encontram abrangidos pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de dezembro de 2006 e cumprem os limites de minimis aí estabelecidos.

Esta carta traduz, a confirmação da Comissão de que a taxa de promoção não padece de qualquer incompatibilidade com o direito da União Europeia em matéria de auxílios de Estado e que as medidas financiadas por meio desta taxa classificadas pela Comissão como auxílios estatais no âmbito do procedimento não careciam de notificação prévia nos termos do artigo 108º, n.º 3 do TFUE.

O Recorrido demonstrou, mesmo quanto às medidas investigadas pela Comissão, que estas não colocam quaisquer problemas de compatibilidade com o Direito Comunitário no que respeita ao dever de notificação prévia instituído no artigo 108º, n.º 3 do TFUE, pois não constituem auxílios de Estado nos termos do artigo 107º do TFUE.

VIII. Para a decisão é relevante a seguinte legislação:

Artigo 1º. do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio

1- Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do setor ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respetivos serviços regionais.

Artigo 11º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio

2- Do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a ações de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos.

Artigo 12º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio

1- Para os vinhos e produtos vínicos certificados, a taxa de promoção é devida pelos agentes económicos referidos no artigo 6º e deve ser liquidada e cobrada simultaneamente, consoante os casos, num dos atos previstos nas alíneas a) e b) do artigo 7º, devendo a entidade certificadora proceder à liquidação e cobrança das duas taxas no mesmo ato

Artigo 107º do TFUE (ex-artigo 87º TCE)

1. Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

Artigo 108º do TFUE (ex-artigo 88º TCE)

1. A Comissão procederá, em cooperação com os Estados-Membros, ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados. A Comissão proporá também aos Estados-Membros as medidas adequadas, que sejam exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado interno.

2. Se a Comissão, depois de ter notificado os interessados para apresentarem as suas observações, verificar que um auxílio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107º, ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio no prazo que ela fixar.

Se o Estado em causa não der cumprimento a esta decisão no prazo fixado, a Comissão ou qualquer outro Estado interessado podem recorrer diretamente ao Tribunal de Justiça da União Europeia, em derrogação do disposto nos artigos 258º e 259º.

A pedido de qualquer Estado-Membro, o Conselho, deliberando por unanimidade, pode decidir que um auxílio, instituído ou a instituir por esse Estado, deve considerar-se compatível com o mercado interno, em derrogação do disposto no artigo 107º ou nos regulamentos previstos no artigo 109º, se circunstâncias excecionais justificarem tal decisão. Se, em relação a este auxílio, a Comissão tiver dado início ao procedimento previsto no primeiro parágrafo deste número, o pedido do Estado interessado dirigido ao Conselho terá por efeito suspender o referido procedimento até que o Conselho se pronuncie sobre a questão.

Todavia, se o Conselho não se pronunciar no prazo de três meses a contar da data do pedido, a Comissão decidirá.

3. Para que possa apresentar as suas observações, deve a Comissão ser informada atempadamente dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projeto de auxílio não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107º, deve sem demora dar início ao procedimento previsto no número anterior. O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final.

4. A Comissão pode adotar regulamentos relativos às categorias de auxílios estatais que, conforme determinado pelo Conselho nos termos do artigo 109º, podem ficar dispensadas do procedimento previsto no n.º 3 do presente artigo.

Artigo 109º do TFUE (ex-artigo 89º TCE)

O Conselho, sob proposta da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu, pode adotar todos os regulamentos adequados à execução dos artigos 107º e 108º e fixar, designadamente, as condições de aplicação do n.º 3 do artº 108º.

REGULAMENTO (CE) n.º 659/1999 do CONSELHO, de 22 de março de 1999**Artigo 2º****Notificação de novo auxílio**

1. Salvo disposição em contrário dos regulamentos adotados nos termos do artigo 94º ou de outras disposições pertinentes do Tratado, a Comissão deve ser notificada a tempo pelo Estado-membro em causa de todos os projetos de concessão de novos auxílios. A Comissão informará imediatamente o Estado-membro da receção da notificação.

2. Na notificação, o Estado-membro em causa deve fornecer todas as informações necessárias para que a Comissão possa tomar uma decisão nos termos dos artigos 4º e 7º, adiante designada «notificação completa».

Artigo 3º**Cláusula suspensiva**

Os auxílios a notificar nos termos do n.º 1 do artigo 2º não serão executados antes de a Comissão ter tomado, ou de se poder considerar que tomou, uma decisão que os autorize.

Artigo 4º**Análise preliminar da notificação e decisões da Comissão**

1. A Comissão procederá à análise da notificação imediatamente após a sua receção. Sem prejuízo do disposto no artigo 8º, a Comissão tomará uma decisão nos termos dos nºs 2, 3 ou 4 do presente artigo.

2. Quando, após análise preliminar, a Comissão considerar que a medida notificada não constitui um auxílio, fará constar esse facto por via de decisão.

3. Quando, após a análise preliminar, a Comissão considerar que não há dúvidas quanto à compatibilidade da medida notificada com o mercado comum, na medida em que está abrangida pelo n.º 1 do artigo 92º do Tratado, decidirá que essa medida é compatível com o mercado comum, adiante designada «*decisão de não levantar objeções*». A decisão referirá expressamente a derrogação do Tratado que foi aplicada.

4. Quando, após a análise preliminar, a Comissão considerar que a medida notificada suscita dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum, decidirá dar início ao procedimento formal de investigação nos termos do n.º 2 do artigo 93º do Tratado, adiante designada «*decisão de início de um procedimento formal de investigação*».

Artigo 17º

Cooperação nos termos do n.º 1 do artigo 93º do Tratado

1. A Comissão obterá do Estado-membro em causa todas as informações necessárias para, em cooperação com o Estado-membro, proceder ao exame dos regimes de auxílio existentes, nos termos do n.º 1 do artigo 93º do Tratado.

2. Quando a Comissão considerar que um regime de auxílio existente não é ou deixou de ser compatível com o mercado comum, informará o Estado-membro em causa da sua conclusão preliminar e dar-lhe-á a possibilidade de apresentar as suas observações no prazo de um mês. A Comissão pode prorrogar este prazo em casos devidamente justificados.

(Regulamento (CE) n.º 994/98 do Conselho de 7 de maio de 1998)

Artigo 2º

De minimis

1. A Comissão pode, através de regulamento adotado nos termos do artigo 8º do presente regulamento, determinar que, tendo em conta a evolução e o funcionamento do mercado comum, determinados auxílios não satisfazem todos os critérios previstos no n.º 1 do artigo 92º do Tratado sendo, por conseguinte, isentos do processo de notificação previsto no n.º 3 do artigo 93º do Tratado, desde que os auxílios concedidos a uma mesma empresa, durante determinado período, não excedam um montante fixo determinado.

2. Os Estados-membros prestarão a todo o tempo, a pedido da Comissão, todas as informações adicionais relativas aos auxílios isentos nos termos do n.º 1.

Regulamento (CE) n.º 69/2001 da Comissão de 12 de janeiro de 2001

Artigo 2º

Auxílios de minimis

1. Considera-se que as medidas de auxílio não preenchem todos os critérios do n.º 1 do artigo 87º do Tratado, não sendo, por conseguinte, abrangidas pelo procedimento de notificação previsto no n.º 3 do artigo 88º do Tratado, se reunirem as condições estabelecidas nos n.ºs 2 e 3.

2. O montante total dos auxílios de minimis concedidos a uma empresa não pode exceder 100000 euros durante um período de três anos. Este limiar é aplicável independentemente da forma dos auxílios ou do objetivo prosseguido.

3. O limiar fixado no n.º 2 é expresso em termos de subvenção. Todos os valores utilizados referir-se-ão aos montantes brutos, isto é, antes da dedução de impostos diretos. Sempre que um auxílio for concedido sob uma forma distinta da subvenção, o montante do auxílio será o seu equivalente-subvenção bruto.

O valor dos auxílios desembolsáveis em várias prestações será o seu valor atualizado reportado ao momento da concessão. A taxa de juro a utilizar para efeitos de atualização e do cálculo do montante do auxílio, no caso de um empréstimo em condições preferenciais, será a taxa de referência aplicável no momento da concessão.

Artigo 4º

1. O presente regulamento entra em vigor no vigésimo dia seguinte ao da data da sua publicação no Jornal Oficial das Comunidades Europeias. - (JO L 10 de 13.1.2001)

Mantém-se em vigor até 31 de dezembro de 2006.

IX. Em face das normas do DL n.º 119/97, de 15 de maio (artº 1º, n.º 1), temos então que a taxa de promoção incide sobre a produção dos vinhos e produtos vînicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, constituindo contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho, relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do setor. Aliás, esta promoção constitui mesmo uma das atribuições daquele Instituto (artº 5º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 102/93, de 2 de abril).

A mesma taxa destina-se a financiar:

- a) A promoção genérica do setor;
- b) A coordenação geral do setor.

Do produto dessa taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a ações de promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos.

Também a Decisão C-43/2004 da Comissão referida e transcrita no probatório supra distinguiu as várias atividades financiadas por aquela taxa, a saber:

- o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal;
- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos;
- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vînicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação.

IX.1. Como é sabido o Tratado CEE, relativamente a auxílios por parte dos Estados-membros, determinava no seu artº 87º, n.º 1 (hoje artº 107º, n.º 1 do TFUE) que salvo disposição em contrário dos Tratados, eram incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetassem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

E, a fim de evitar auxílios ofensivos dos Tratados, era estabelecido um procedimento através do qual a Comissão, em cooperação com os Estados-Membros, procedia ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados, propondo também aos mesmos as medidas adequadas que fossem exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado interno.

No âmbito de tal procedimento, verificando a Comissão que um auxílio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais não é compatível com o mercado interno, ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio no prazo que ela fixar.

Este regime impõe que os Estados-membros devam informar a Comissão atempadamente dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projeto de auxílio não é compatível com o mercado interno deve sem demora dar início ao procedimento previsto no citado artº 88º (hoje 108º do TFUE). O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final.

Todavia, a Comissão pode também adotar regulamentos relativos às categorias de auxílios estatais que podem ficar dispensadas do procedimento acima referido. A eles nos referiremos adiante.

IX.2. No caso concreto dos autos, não existiu uma comunicação prévia por parte do Estado Português no sentido de que pretendia conceder auxílios ao setor da vinha e do vinho, antes tendo havido uma queixa, tal como resulta da parte inicial da Decisão de 20 de julho de 2010 relativa à taxa parafiscal de promoção do vinho aplicada por Portugal C 43/04 (ex NN 38/03) - Jornal Oficial n.º L 005, de 08/01/2011, págs. 0011 - 0026

Com efeito aí ficou escrito o seguinte:

“(1) Na sequência de uma queixa, a Comissão Europeia questionou as autoridades portuguesas, por ofício de 20 de janeiro de 2003, sobre uma taxa parafiscal de promoção do vinho, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição”.

(2) A Representação Permanente de Portugal junto da União Europeia respondeu à Comissão por ofício de 14 de março de 2003. Em resposta às perguntas formuladas pelos serviços da Comissão por telecópias de 14 de maio e 22 de dezembro de 2003, foram enviadas informações complementares por ofícios de 4 de agosto e 2 de setembro de 2003 e de 24 de fevereiro e 15 de julho de 2004.

(3) Uma vez que foi dada execução ao dispositivo em causa desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados. Com efeito, as medidas aplicadas por Portugal constituem novos auxílios, não notificados à Comissão e, por esse facto, ilegais, nos termos do artigo 1º, alínea f), do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93º do Tratado CE [3] (atual artigo 108.o do TFUE).

(4) Por ofício de 6 de dezembro de 2004 [C(2004) 4522], a Comissão notificou a Portugal a sua decisão de início do procedimento formal de exame previsto no artigo 108º, n.º 2, do TFUE relativamente ao auxílio em causa. A decisão da Comissão de dar início ao procedimento foi publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias [4]. - JO C 92 de 16.4.2005, p. 12.

IX.3. Porém, anteriormente e relativamente a esta mesma queixa a Comissão havia já decidido o seguinte:

(AUXÍLIO ESTATAL — PORTUGAL

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do vinho

Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE - JO C 92 de 16.4.2005, p. 12

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas *supra*, que:

— o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

— o montante concedido à *Viniportugal* para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos não constitui um auxílio;

— as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vínicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte, dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

(146) Tendo em conta as considerações expendidas, a Comissão convida Portugal, no âmbito do processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE, a apresentar, no prazo de um mês a contar da data da receção da presente, as suas observações e a prestar todas as informações úteis para a apreciação das medidas em causa, nomeadamente quanto à natureza não discriminatória do método de financiamento dos auxílios tratados na presente decisão e quanto ao caráter objetivo da campanha de publicidade desenvolvida nos mercados dos Estados-Membros e de países terceiros.

IX.4. Aqui chegados, em face dos factos provados nos autos, da legislação transcrita e da Decisão da Comissão, podemos retirar as seguintes conclusões:

1ª) A taxa de promoção prevista no DL n.º 119/97, de 15 de maio, engloba várias parcelas.

2ª) Dessas parcelas o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal, bem como o montante concedido à *Viniportugal* para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos não constituem um auxílio estatais para efeitos do Tratado CEE (hoje TFUE).

Deste modo, uma parte da taxa que financia estas atividades é legal, não ofendendo as normas do Tratado apontadas pela recorrente.

Porém, constituindo a taxa uma unidade, embora aquela parte não constitua auxílio, será que mesmo assim o Estado Português estava obrigado à notificação acima referida, porque a outra parte da taxa veio a ser considerado auxílio?

X. Esta questão foi desenvolvidamente tratada no Acórdão deste STA (e Secção) de 23 de abril passado, proferido no Processo n.º 29/13, onde ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“6. O controlo dos auxílios não notificados

O art.º 108º, n.º 3, do TFUE, estabelece que para além de a Comissão dever ser previamente notificada dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios, a partir do momento em que der início ao procedimento previsto no n.º 2 do mesmo preceito, tendo em vista averiguar se determinado auxílio é ou não compatível com o Mercado interno, o Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final (obrigação de não atuar ou de «standstill») (1).

Como alega a recorrente, constitui jurisprudência pacífica do TJ, quanto ao efeito direto na esfera jurídica dos particulares da proibição de execução de ajudas de Estado não notificadas previamente à Comissão, por violação do mencionado preceito (art. 88º, n.º 3, do Tratado), estendendo-se a toda a ajuda que foi posta em execução sem ser notificada (2).

Constitui igualmente jurisprudência reiterada do TJ, vazada, entre outros, no Acórdão *Saumon*, de 21 de novembro, de 1991, proc C-354/90, “que os atos praticados durante o período da proibição contida no art.º 93/3 em nenhum caso poderão ser convalidados, mesmo no caso de a Comissão se pronunciar por uma decisão final de compatibilidade com o mercado comum, referindo expressamente que «[o] último período do artigo 93º, n.º 3, do Tratado CEE deve ser interpretado no sentido de que impõe às autoridades dos Estados-membros uma obrigação cuja inobservância afeta a validade dos

atos de execução de medidas de auxílio, e que a adoção posterior de uma decisão final da Comissão, que declare essas medidas compatíveis com o mercado comum, não tem como consequência sanar, a posteriori, os atos inválidos»” (3). E é neste sentido que o TJ reconhece à Comissão, desde um Acórdão de 1973 (4), competência para exigir o reembolso dos auxílios atribuídos em violação do Direito Comunitário, com vista a restabelecer o *satus quo ante*.

Assim se compreende que embora sendo confrontados com uma ilegalidade formal, a consequência será, segundo a jurisprudência do TJ e da doutrina, a nulidade porquanto tem subjacente a preterição de uma regra fundamental que tutela um interesse comunitário de excecional importância (5).

Aos órgãos jurisdicionais cabe velar pelo cumprimento das formalidades relativas à comunicação prévia dos auxílios, protegendo os direitos dos particulares face a uma eventual inobservância da obrigação de *standstill*, consagrada no artº 108º, n.º 3, TFUE, para fazer respeitar, até à decisão final da Comissão (6). Para além disso, os tribunais nacionais têm ainda competência para ordenar a restituição de auxílios atribuídos pelos Estados em violação daquele preceito.

Realce-se, porém, que, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 12 de fevereiro de 2008, proc C-199/06, conclui-se que os Estados-Membros não são obrigados a exigir a restituição de auxílios não oportunamente notificados, mas declarados compatíveis pela Comissão.

Com efeito, pode ler-se nas conclusões do mencionado Acórdão que:

«1. Numa situação em que um pedido assente no artigo 88.º, n.º 3, último período, CE é apreciado após a Comissão ter adotado uma decisão positiva, o tribunal nacional, apesar de ter sido declarada a compatibilidade do auxílio em causa com o mercado comum, deve decidir da validade dos atos de execução e da recuperação dos apoios financeiros concedidos. Num tal caso, o direito comunitário impõe-lhe que ordene as medidas adequadas a remediar efetivamente os efeitos da ilegalidade. Mas não lhe impõe a obrigação de recuperação integral do auxílio ilegal, mesmo na falta de circunstâncias excecionais.» (7)

No caso em apreço, não se coloca qualquer litígio que tenha como objeto a restituição dos auxílios suscitada, por exemplo, por uma empresa concorrente da beneficiária dos mesmos, sendo que, como vimos, esta questão acabou até por ser abandonada pela Comissão.

O que se questiona é o facto de, por um lado, não ter havido comunicação prévia da taxa de promoção em causa durante o respetivo procedimento legislativo nem no regulamentar. Por outro lado, coloca-se o problema da repercussão de tal omissão sobre a validade da autoliquidação em causa (relativa a setembro de 2007), sobretudo a partir do momento em que a Comissão decidiu em 2004 dar início ao procedimento formal de investigação, previsto no n.º 2 do art. 108º do TFUE e no artigo 6º do regulamento 659/99, relativamente ao exame do auxílio em causa, por eventual violação da obrigação de «standstill» (nº 3 do art. 108º do TFUE).

Cumpra, no entanto, salientar que cabe aos Estados-Membros retirar as consequências de tal invalidade em conformidade com o seu direito nacional (8), sendo que na nossa ordem jurídica este Supremo Tribunal apenas tem competência para desaplicar (9), no caso concreto, por ilegalidade formal, as normas em que se fundamenta a aplicação da taxa de promoção do vinho, o que implicaria que a autoliquidação questionada ficasse desprovida de base legal.

7. Quanto à alegada violação da obrigação de comunicação prévia durante o procedimento de criação da taxa de promoção

7.1.1. Na situação em análise, na senda das Decisões da própria Comissão, temos que distinguir, por um lado, a suposta ajuda de Estado (ou auxílio estatal) consistente nas ações de promoção e publicidade dos vinhos portugueses em outros Estados-Membros e países terceiros e o respetivo financiamento, através de uma pequena parcela da taxa de promoção, e, por outro lado, a componente da taxa cobrada aos operadores do setor vitivinícola e afeta, no essencial, ao financiamento da atividade do IVV.IP.

O que a recorrente questiona é a cobrança da taxa, ao pedir a revisão da autoliquidação, no valor de 10.401, 95 €, a título de taxa de promoção do vinho relativa ao mês de setembro de 2007, com fundamento em alegada ilegalidade.

Tendo a taxa de promoção do vinho por fonte o Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio (10), e a Portaria n.º 1428/2001, de 15 de dezembro, que fixou o seu montante, significa que a obrigação de notificação à Comissão teria de se ter verificado, desde logo, durante o procedimento legislativo que culminou na emissão do mencionado diploma.

E se durante o procedimento de formação de um ato legislativo não tiver tido lugar a sua notificação à Comissão ou se o ato legislativo tiver entrado em vigor antes que a Comissão se tenha pronunciado de modo definitivo e positivo através de uma decisão de compatibilidade, a consequência será a verificação de uma ilegalidade formal, por vício de procedimento (11).

Acontece que, no caso em apreço, não havia lugar à obrigação de notificação prévia da taxa em causa, como passamos a demonstrar.

Vejamos.

7.1.2. Como decorre da jurisprudência do TJ firmada, entre outros, no Acórdão «Steinike», de 22 de março de 1977, “(...) um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar

a noção de auxílio do artigo 92º com vista a determinar se uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art.º 93º, n.º 3, devia ou não ser-lhe submetida”, jurisprudência reiterada no Acórdão «Saumon», de 21 de novembro de 1991 (12).

Esta intervenção não tem em vista apreciar a eventual compatibilidade ou incompatibilidade de um determinado auxílio com o Direito Comunitário, competência exclusiva da Comissão, mas tão só averiguar da eventual ilegalidade (irregularidade) em virtude da alegada violação de regras processuais previstas no Tratado (13).

No TFUE não encontramos uma noção de auxílio de Estado, tendo-se antes optado por estabelecer, no art. 107º, n.º 1, que “(...) são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais (...)”, as condições que as medidas devem preencher de forma cumulativa para que possam ser consideradas auxílios de Estado.

Daquele preceito retira-se que “um auxílio de Estado será *“toda a medida que seja financiada por meios de recursos públicos, que conceda uma vantagem económica, seja seletiva, distorça ou ameace distorcer a concorrência no mercado único e, por último, afete o comércio entre os EM”* (14).

A ideia geral é a de que um auxílio implica uma transferência de recursos estatais (15), onde se incluem as medidas de incentivo, que comportam um sacrifício para as contas públicas, seja na forma de despesa (subvenções, subsídios), seja na forma de uma não perceção de receitas (isenções fiscais, dispensa de pagamento de taxas).

No caso em apreço, estamos a falar de uma taxa parafiscal cobrada pelo IVV, I.P., aos operadores do setor desde 1995, pelo que a transferência de recursos se faz fundamentalmente dos particulares para o Estado e não deste para aqueles.

Como refere a Comissão, na sua Decisão de 20/7/2010, ponto (109), “*Segundo jurisprudência constante, as taxas não entram no âmbito de aplicação das disposições do Tratado relativas aos auxílios de Estado a não ser que constituam o modo de financiamento de uma medida de auxílio de tal forma que façam parte integrante desta medida*”. E isto só acontece quando existir uma relação de afetação obrigatória entre a taxa e o auxílio, no sentido de o produto da taxa ser necessariamente destinado ao financiamento do auxílio. No caso em apreço, a Comissão concluiu que a taxa de promoção do vinho fazia parte integrante dos auxílios à promoção, apenas porque o Decreto-Lei n.º 119/97 determinava que «*do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a ações de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos*» (art.º 11º, n.º 2).

Não obstante o exposto, na apreciação do auxílio em causa, não pode deixar de relevar o facto de não existir uma noção de «*auxílio estatal*» e de estarmos na presença de uma taxa, sendo que, como vimos, em princípio, as taxas não são consideradas ajudas estatais, segundo a jurisprudência do TJ. Por outro lado, trata-se de uma taxa, que incide sobre os agentes económicos do setor e cujo objetivo essencial de criação é o de financiar as atribuições do IVV, I.P. O que significa que a mesma não implica, à partida, um auxílio concedido direta ou indiretamente através de recursos do Estado e, por outro lado, serem imputáveis ao Estado, característica típica e associada à qualificação dos auxílios de Estado (16).

Por outro lado, realce-se que, na decisão de início do procedimento formal de exame, de 2004, a Comissão não teve dúvidas que o financiamento, através das receitas da taxa de promoção, das atividades desenvolvidas pelo IVV, I.P., enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na aceção do agora artigo 107.º do TFUE.

Acresce que também não podemos deixar de salientar que, mesmo em relação às dimensões da taxa de promoção que suscitaram dúvidas, a Comissão acabou por aceitar a argumentação da República Portuguesa no sentido de que se encontram abrangidas pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de dezembro, e cumprem os limites *de minimis* aí estabelecidos.

Ora, de acordo com o estabelecido no art. 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, os auxílios *de minimis* estão isentos de notificação, não estando, pois, prevista qualquer aprovação ou confirmação por parte da Comissão.

Em suma, para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afeta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afeta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitassem os limites *de minimis*, como a Comissão veio reconhecer a final.

Na verdade, só à medida que fossem realizadas tais ações é que se poderia averiguar se seriam ou não ultrapassados os limites *de minimis*, não havendo até então qualquer obrigação de notificação.

O que se conclui é que a Comissão avançou de forma automática para o procedimento de averiguação sem antes ter analisado se os alegados auxílios estavam abaixo dos limiares fixados como um auxílio *de minimis* e, por conseguinte, fora do seu âmbito de intervenção, uma vez que o seu controlo pertence à responsabilidade exclusiva dos Estados-membros.

Assim sendo, por todas as razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “*um grau suficiente de probabilidade*”⁽¹⁾ de tal medida envolver auxílios estatais⁽¹⁸⁾, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.

Por conseguinte, afigura-se patente que não assiste razão à recorrente quanto à alegada ilegalidade da taxa de promoção decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia durante o respetivo procedimento legislativo, ao arrepio do estabelecido no n.º 3 do art.º 88º do TCE (ponto L das Conclusões).

7.1.2. Tendo-se concluído pela inexistência, no caso em apreço, da obrigação de notificação, tal implica necessariamente inexistir igualmente obrigação de suspensão da execução da taxa em causa, justificando-se a manutenção da autoliquidação em causa.

Mas ainda que assim não se entendesse, a anulação da totalidade da taxa de promoção, como pretende a recorrente, por vício formal de procedimento, que é o único vício por si alegado, nas circunstâncias do caso, seria contrária, desde logo, ao princípio da proporcionalidade.

Como ficou dito, as razões que levam a Jurisprudência do TJ e a própria doutrina a sancionar com a nulidade o incumprimento da obrigação de comunicação prévia das ajudas de Estado reside na particularidade do bem jurídico que se pretende acautelar e que é o de impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado e evitar que as trocas entre os Estados-Membros sejam perturbadas pelas vantagens concedidas pelas autoridades públicas que falseiem ou ameacem a concorrência.

Ora, no caso em apreço, a finalidade que se pretende obter foi alcançada, na medida que não subiste qualquer violação do Direito Comunitário, pelo que a aplicação automática da sanção da nulidade seria manifestamente desproporcionada. Sobretudo se se tiver em conta que, recorde-se, a receita da taxa afeta ao financiamento das atividades do IVV., I.P., corresponde a mais de 62% do seu orçamento e que a componente da taxa que inicialmente suscitou dúvidas à Comissão representa apenas uma pequena parte.

Note-se também que a proceder a tese da recorrente, a mesma teria como consequência pôr em causa o financiamento da atividade do IVV., I.P., pelo menos desde 1995 até 2010, com a consequente violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

Finalmente, tal como consignado nas Conclusões do Advogado Geral L.A. GEELHOED, atrás mencionadas, a obrigação de notificação “*não pode constituir um obstáculo à competência dos Estados-Membros para pôr em execução regulamentações fiscais gerais. Com efeito, estas não podem, por definição, constituir um auxílio.*”

Finalmente, para além do que já ficou dito, não podemos deixar de salientar que, como ficou demonstrado, a liquidação da taxa de promoção que diz respeito à situação da recorrente não foi afetada pelas dúvidas suscitadas pela Comissão quando decidiu dar início ao procedimento de investigação previsto no art.º 88º, n.º 2, do TCE (art. 108º, n.º 2, do TFUE).

Por outro lado, o juízo de aferição da legalidade da autoliquidação não pode deixar de levar em conta as consequências que a recorrente pretende retirar de uma pretensa violação formal da regra «*standstill*», sem ter demonstrado ou sequer alegado que, no caso em apreço, estavam ultrapassados os limites *de minimis*, ou que a taxa respeita a produtos importados de outros Estados-Membros ou de Países Terceiros.

Em suma, a tese da recorrente conduziria, como já foi dito, a resultados absurdos e manifestamente desproporcionados.

Improcedem, pois, as alegações da recorrente, devendo confirmar-se a sentença recorrida”.

XI. Porque a situação tratada no transcrito aresto é idêntica à dos presentes autos, sendo os mesmos os intervenientes e sendo as alegações e contra-alegações exatamente iguais, variando apenas o montante e o período temporal da taxa, a doutrina que dele resulta é inteiramente transponível para o caso dos autos.

Em face do que ficou dito, improcedem as conclusões das alegações e, em consequência, o recurso.

XII. Nestes termos e pelo exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 10 de julho de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Dulce Neto*.

(1) (Ver também o disposto no artigo 3.º, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de março de 1999.).

(2) (Cfr., entre outros, os Acórdãos Capolongo, Lorenz, Markamann, Nordsee e Lohrey, cfr. J.L.DA CRUZ VILAÇA, «O Papel dos Tribunais Nacionais na aplicação das regras do Tratado sobre os Auxílios de Estado. Até onde deve ir em virtude da última frase do n.º 3 do artigo 88.º do TCE ?», *Estudos Jurídicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, pp. 700 ss.; e JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., p. 56.).

(3) (Cfr. NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., pp. 72 ss.).

(4) (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, pp. 286 ss.).

(5) (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., pp. 72 ss.).

(6) (Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 21 de novembro de 1990, Processo C-354/90.).

(7) Orientação que tem apoio na doutrina, cfr. DI BUCCI, V, «Quelques aspects institutionnels du droit des aides d'Etat», EC State Aid Law/Le Droit des Aides d'Etat dans la CE-Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea. A Sutton, kluwer Law International, pp. 43-64, em especial, pp. 55-56.

(8) Cfr. Conclusões do Advogado Geral L.A. GEELHOED apresentadas no Processo C-174/02 e C-175/02. Constitui jurisprudência assente do TJ que, no âmbito da execução do Direito da EU pelos Estados-Membros, na ausência de normas de Direito da EU, devem as autoridades nacionais aplicar o respetivo direito nacional, o que engloba o regime do procedimento administrativo, do processo judicial, e mesmo o próprio regime substantivo aplicável, sendo que as regras aplicáveis ao procedimento de execução do Direito da EU devem ser as mesmas que seriam aplicadas a procedimentos equivalentes ou análogos meramente internos. Para maiores desenvolvimentos, cfr., CARLA AMADO GOMES/RUI TAVARES LANCEIRO, A revogação de atos administrativos entre o Direito nacional e a jurisprudência da União europeia: um instituto a dois tempos?, *Revista do Ministério Público*, Ano 33, outubro/dezembro, de 2012, pp. 33 ss.

(9) Segundo o nosso sistema jurídico só o Tribunal Constitucional tem competência para declarar a nulidade de uma norma (com valor e força de decreto-lei) com força obrigatória geral, nos casos e circunstâncias previstas nos artigos 281.º e 282.º da CRP. Quanto às normas regulamentares, a declaração de ilegalidade dos regulamentos obedece aos pressupostos pasmados no artigo 73.º do CPTA.

(10) (Segundo o n.º 1 deste diploma, «Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do setor ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respetivos serviços regionais».

Por sua vez, no artigo 11.º, n.º 1, dispõe-se que «São objeto de Portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas o valor da taxa de promoção, bem como o modelo e o modo de aposição dos selos».)

(11) (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, pp. 76 ss.).

(12) (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, p. 72. No mesmo sentido, cfr. as Conclusões do Advogado-Geral Darmon, no Acórdão do TJ de 20 de setembro de 1990, processo C-5/89.).

(13) (Para maiores desenvolvimentos sobre esta distinção entre auxílios incompatíveis e auxílios ilegais, cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 260.).

(14) (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, «Anotação ao artigo 107.º do TFUE», *Tratado de Lisboa*, Almedina Coimbra, 2012, p. 520.).

(15) (Cfr., entre outros, o Acórdão *Pearle*, de 15 de julho de 2004, processo C- 345/2002, citado por J. L.DA CRUZ VILAÇA, *ob. cit.*, p. 714.).

(16) (Cfr. Acórdão de 20 de novembro de 2003, GEMO, C-126/01 e Acórdão de 15 de julho de 2004, C-345/02 (*Pearle Bv*).)

(17) (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 271.).

(18) (Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Darmon, acórdão de 20 de setembro de 1990, processo C-5/89, Comissão c/ RFA, Col. p. 3457, p. 3450, in JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A restituição ...cit.*, p. 38.).

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, (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), não se verificam os respectivos pressupostos se a questão suscitada se reconduz, no essencial, à de apreciar se se verificam os pressupostos previstos no artigo 120.º do CPTA, para decretamento da providência cautelar de suspensão de acto administrativo em matéria fiscal.

Processo n.º 1009/13-30.

Recorrentes: A... e outra.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A..... e B....., com os demais sinais dos autos, vêm interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte, em 15/02/2013, no recurso que aí correu termos sob o n.º 2052/11.

1.2. Os recorrentes apresentam alegações “quanto aos pressupostos da revista excepcional (art. 150º do CPTA)” e “quanto aos demais fundamentos do recurso” sendo que, quanto aos primeiros (pressupostos da revista), formulam as Conclusões seguintes:

1. Pelas razões expendidas nas páginas 13 a 24, supra, as questões jurídicas abordadas no presente recurso de revista excepcional revestem-se de grande relevância jurídica e social, são de importância fundamental, sendo a admissão do recurso claramente necessária para uma melhor aplicação futura do direito.

2. O, aliás, mui douto acórdão recorrido assume-se como a primeira decisão emanada de um Tribunal Administrativo e Fiscal Português que afirma sem peias o princípio transversal da impugnabilidade de acto de selecção ou escolha de um contribuinte a inspeccionar.

3. Apesar da sua enorme relevância prática, maxime como única forma dos contribuintes a inspeccionar obterem uma verdadeira tutela jurisdicional efectiva, esta questão é recente e controversa nos nossos tribunais, clamando ser esclarecida.

4. A questão jurídica resolvida pelo douto acórdão recorrido – impugnabilidade do acto de selecção de um contribuinte para ser inspeccionado – para além de se afastar do tradicional princípio da impugnação unitária, vigente no contencioso tributário, não é seguida pela Recorrida nem pelos tribunais.

5. Mesmo depois de notificada do douto acórdão Recorrido a Recorrida não aceita a jurisprudência dele constante a este respeito e até já interpôs um recurso judicial no qual mais uma vez defende a inimpugnabilidade do acto de selecção do Recorrente determinativo de uma nova inspecção externa desta feita ao exercício de 2011.

6. Pendem no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, com os n.ºs. 1574/12, 1683/12 e 1769/12, novo procedimento cautelar e duas acções administrativas especiais entre as mesmas partes nas quais se discutem as mesmas questões jurídicas objecto destes autos.

7. No âmbito daquele novo processo em curso (1574/12) a Digna Procuradora do M. P., Autora do parecer junto aos presentes autos, sobre o qual os Recorrentes não puderam exercer o contraditório, apercebendo-se certamente que o caso concreto é efectivamente de perseguição da Recorrida ao Recorrente, tomou a iniciativa de promover a notificação da Recorrida para que juntasse aos autos a decisão administrativa com as razões que a levaram a inspeccionar novamente o Recorrente.

8. A Recorrida juntou apenas, como no presente caso, note-se, porque muito importante, a “carta-aviso”, com a qual se inicia o procedimento inspectivo externamente dito, confirmando, assim, que, tal como no presente caso, não existe qualquer decisão administrativa da qual constem as razões objectivas, aplicáveis a outros contribuintes e sancionada hierarquicamente, em particular não existe qualquer fundamentação da integração da Recorrente na “lista de acompanhamento permanente”.

9. E, bem pelo contrário, dos factos já assentes nesse novo processo cautelar resulta que a inspecção ao exercício de 2011 visou unicamente neutralizar o reembolso de IRS de 2011, que a Recorrida ainda não cumpriu em relação aos Recorrentes, apesar de já ter cumprido esse seu dever vinculativo e oficioso em Junho de 2012, relativamente a todos os contribuintes que se encontram na situação dos Recorrentes, incluindo Colegas de escritório do Recorrente.

10. Em consequência, a Recorrida foi intimada judicialmente a devolver aos Recorrentes a quantia a que têm direito a título de reembolso de IRS de 2011, tendo interposto recurso desta decisão.

11. É ostensivamente invulgar um contribuinte individual ter sido fiscalizado em 17 exercícios anuais dos 21 possíveis (provavelmente não haverá outro em Portugal...)

12. Haverá algum interesse público na inspecção sistemática, ano a ano, a um contribuinte que a própria Recorrida na contestação declara que até já inspeccionou ao ano de 2009 e que ela própria reconhece que cumpre com regularidade as suas obrigações declarativas em sede de IRS e em sede de IVA?

13. Será que o interesse público não obriga a AT a adoptar uma gestão racional dos seus recursos, sobretudo humanos, vocacionada para a inspecção dos contribuintes faltosos sobretudo daqueles que nada declaram e que exercem efectivamente uma actividade económica aos olhos de todos?

14. O douto acórdão recorrido muito embora comece por reconhecer que o acto de selecção de um contribuinte para efeitos de fiscalização não se insere no âmbito de poderes discricionários da AT, antes se encontrando vinculada a critérios legais previamente definidos indo assim ao encontro da posição defendida pelos Recorrentes, acaba por não aprofundar esta questão de grande relevância jurídica e decidir o recurso como se a Recorrida gozasse de plenos e insindicáveis poderes discricionários.

15. Sobre tudo no que concerne à integração dos contribuintes no SAP.

16. Ora, de acordo com todos os Autores supra citados, a selecção de um contribuinte quer para ser integrado no acompanhamento permanente quer para lhe ser desencadeado uma acção inspectiva

externa, depende de prévia decisão administrativa, sancionada hierarquicamente, da qual constem todas as razões objectivas, aplicáveis a outros contribuintes, que justificam tal decisão.

17. Por sua vez, essa eventual decisão administrativa para ser plenamente eficaz, para produzir os seus efeitos, tem que ser notificada ao contribuinte visado.

18. Assim, há toda a conveniência de fixar para o futuro o sentido interpretativo a seguir relativamente a esta questão jurídica, configurando a admissibilidade do presente recurso um contributo decisivo e indispensável para uma melhor e mais uniforme aplicação do direito, evitando situações de resolução desigual dos litígios e, ao mesmo tempo, assegurando a uniformização de jurisprudência.

19. À selecção dos contribuintes só podem presidir critérios de legalidade estrita. Nesta sede a AT age no uso de poderes vinculados.

20. Já no exercício do direito de inspecção propriamente dito, o poder de inspecção tributário é exercido essencialmente segundo critérios de oportunidade e é moldado pelos poderes discricionários da Recorrida.

21. Daí a importância fundamental da questão de saber se o acto de selecção é autónomo da acção inspetiva ou do procedimento inspetivo propriamente dito, *stricto sensu*.

22. Ao aceitar a impugnabilidade do acto de selecção o duto acórdão recorrido admite implicitamente a natural distinção entre o acto de selecção e o procedimento inspetivo *stricto sensu*.

23. Porém, esta questão fundamental que é controvertida em todos os processos onde é abordada desde logo porque não é aceite pela Recorrida, não foi aprofundada no duto acórdão recorrido, permanecendo a incerteza quanto à aplicação do direito nesta sede, questão que se reveste de claro interesse para todos os cidadãos contribuintes, sobretudo numa época em que a tensão entre os contribuintes e a AT está mais patente que nunca, razão pela qual o presente recurso assume-se como um contributo muito válido e relevante para uma melhor aplicação futura do Direito.

24. Acresce que não existe jurisprudência fixada a respeito do acompanhamento permanente e a doutrina é também escassa.

25. De acordo com o entendimento de vários Autores citados nas presentes alegações a impugnação do acto de selecção de um contribuinte para ser inspecionado, como acto relativo a questão tributária que não comporta apreciação da legalidade de qualquer acto de liquidação, segue o processo administrativo regulado no CPTA, não lhe sendo aplicável o CPPT, mormente em sede dos prazos de recurso de processos urgentes.

26. Além desta doutrina não ser acolhida no duto acórdão recorrido, que não se pronuncia sobre os efeitos decorrentes do regime previsto no art. 97º, n.º 2, do CPPT, a Recorrida também não a aceita na medida em que entende nestes autos e nos outros em curso que a forma processual a seguir é a prevista no art. 147º, n.º 6, do CPPT.

27. Por isso, por razões pragmáticas e dado o seu grande interesse prático e o “labirinto” em que está transformado o direito fiscal adjectivo, há toda a conveniência em fixar para o futuro, o sentido interpretativo a seguir relativamente às normas processuais a aplicar, pelos tribunais tributários, na apreciação e julgamento dos actos que versem sobre questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade da liquidação, como é o presente caso, Aplica-se ou não em bloco o CPTA?

28. De tudo quanto até aqui exposto é certo constituir as questões em apreço questões transversais a todos os contribuintes portugueses e para os próprios Advogados e juristas que trabalham na área do Direito Fiscal.

29. Pelo exposto conclui-se também pela relevância social das questões debatidas no presente recurso.

1.3. Contra-alegando, a ora recorrida apresentou as Conclusões seguintes:

1. Os Recorrentes suscitam cinco questões no recurso, a saber:

- Legalidade e eficácia do ato de seleção do Recorrente marido para o SAP;
- Correção e suficiência do julgamento de facto efetuado;

• Fixação da jurisprudência quanto à impugnabilidade autónoma do ato de determinação da acção inspetiva e quanto à aplicabilidade do CPTA às questões tributárias que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação.

- Omissão de pronúncia quanto à distinção entre o ato de seleção e o procedimento inspetivo.

• Existência de uma elevada probabilidade de procedência da pretensão deduzida no processo principal.

2. A terceira questão respeita a matéria em que os Recorrentes não decaíram, pelo que não se justifica a sua apreciação em sede recurso.

3. O mesmo ocorre com a arguida omissão de pronúncia uma vez que o STA vem entendendo que o recurso de revista excepcional não é a sede adequada para conhecimento de nulidades da sentença.

4. As três restantes questões prendem-se com a questão em que os Recorrentes decaíram no TCAN, isto é, com a inexistência de “evidência evidente” de procedência da pretensão a deduzir no processo principal.

5. Essa questão, porque estritamente conexiada com o caso concreto, não preenche os requisitos do art. 150º do C.P.T.A.

6. Ainda que não se entenda, a possibilidade de procedência da pretensão a deduzir no processo principal – revogação do ato determinante da inspeção por ilegalidades várias – não é flagrante, imediata e evidente, pelo que a suspensão do ato não pode ser concedida.

Termos em que deve ser recusado Provimento ao recurso.

1.4. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

«Os recorrentes supra identificados vêm interpor recurso de revista excepcional, ao abrigo do estatuído no artigo 150º do CPTA, do acórdão do TCAN, de 15 de Fevereiro 2012, exarado a fls. 447/501, que negou provimento ao recurso jurisdicional interposto de sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, no entendimento de que não é possível extrair-se dos factos indiciários apurados e numa apreciação sumária um juízo de evidência da procedência da suspensão de eficácia do acto que determinou a realização de acção inspectiva aos anos de 2008, 2009 e 2010, consubstanciado na Ordem de Serviço n.º OI201103615, como impõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 120º do CPTA.

A recorrente alegou, tendo concluído nos termos de fls. 550/562, que aqui se dão por inteiramente reproduzidos.

A recorrida contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 641 verso/642 que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Parece-nos que, ressalvado melhor juízo, a revista não deve ser admitida, como muito bem demonstra a recorrida, nas suas alegações, cujo discurso fundamentador se subscreve.

Nos termos do estatuído no artigo 150º/1 do CPTA o recurso excepcional de revista ali regulado só é admissível quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica e social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

É jurisprudência reiterada ((1) Acórdãos do STA, de 14 de Setembro de 2011, 16 de Novembro de 2011 e 12 de Janeiro de 2012, proferidos nos recursos números 0387/11, 0740/11 e 0899/11, disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt) da SCT deste STA que:

1. O recurso de revista excepcional regulado no artigo 150º do CPTA, pelo seu carácter excepcional, estrutura e requisitos, não pode entender-se como de índole generalizada mas antes limitada, de modo a que funcione como uma válvula de escape do sistema, só sendo admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social se revista de importância fundamental, ou que, por mor dessa questão, a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2. Assim sendo, este tipo de recurso só se justifica se estamos perante questão que é, manifestamente, susceptível de se repetir num número de casos futuros indeterminados, isto é, se se verifica a capacidade de expansão da controvérsia que legitima o recurso de revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática.

Não é de admitir o recurso de revista excepcional quando se está perante uma questão pontual e puramente individual, que não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico e não reveste uma importância fundamental do ponto de vista social, e quando não se invoca que a doutrina e/ou jurisprudência se tenha vindo a pronunciar em sentido divergente sobre a questão, tornando necessária a sua clarificação de forma a obter a melhor aplicação do direito, nem se invoca ou vislumbra que tenha ocorrido um erro manifesto ou grosseiro na decisão recorrida”. ((2) Acórdão do STA, de 21 de Março de 2012-P. 084/12, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

Se bem percebemos as extensas alegações/conclusões da recorrente, como bem sintetizou a recorrida, suscita as seguintes questões:

1. A legalidade e eficácia do acto de selecção do recorrente para o SAP;
2. Existência de uma levada probabilidade de procedência da pretensão;
3. Correção e suficiência do julgamento em sede de matéria de facto;
4. Fixação de jurisprudência quanto à impugnabilidade autónoma do acto de determinação da acção inspectiva e quanto à aplicabilidade do CPTA às questões tributárias que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação;

5. Omissão de pronúncia quanto à destriça entre o acto de selecção e o procedimento inspectivo. Ora, a questão referida em 4 respeita a matéria em que a recorrente não decaiu, pelo que não pode ser apreciada em sede de recurso.

Também, o presente recurso excepcional de revista não é o meio adequado para conhecimento de eventuais nulidades da decisão recorrida.

Ainda, erro na apreciação da provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista (artigo 150º/4 do CPTA).

As restantes questões têm e ver, realmente, com a questão em que a recorrente decaiu e que se prende com a alegada verificação da evidência de procedência da pretensão formulada, a saber, a suspensão de eficácia do acto que determinou a acção inspectiva aos anos de 2008, 2009 e 2010.

Ressalvado melhor juízo, esta questão não preenche os requisitos do artigo 150º do CPTA

De facto, como bem realça a recorrida, não se verifica uma capacidade de expansão da contro-
vêrsia que legitime a admissão da revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua
aplicação prática.

De facto, estamos perante uma situação pontual, que não é particularmente complexa ou melindrosa
do ponto de vista jurídico, nem revestindo uma importância fundamental do ponto de vista social.

O recorrente sustenta que é vítima de uma actividade persecutória por parte da AT, alegando existir
um específico responsável por essa perseguição.

Ora, não é crível que num Estado de Direito, em que a actividade da AT está sujeita ao princípio da
legalidade tal situação seja susceptível de repetição de molde a constituir um tipo que suscite questões
de relevância jurídica e social.

No que à questão da verificação da evidência da pretensão por manifesta ilegalidade do acto sus-
pendendo, os recorrentes não alega que a doutrina e/ou jurisprudência se tenham vindo a pronunciar
em sentido contrário, tornando, desse modo, necessária a sua clarificação para se obter uma melhor
aplicação do direito.

Por último diga-se que, nem os recorrentes alegam nem se vê que a decisão recorrida esteja ferida
por erro manifesto ou grosseiro.

Se assim não for entendido, então parece-nos certo que, em função da factualidade apurada pelas
instâncias, a ilegalidade do acto suspendendo e consequente evidência da pretensão não é flagrante,
óbvia, imediata, evidente.

Termos em que, ressalvado melhor juízo, não deve ser admitido o recurso, ou caso assim se não
entenda, ser negado provimento ao recurso.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Nas instâncias julgaram-se provados os factos seguintes - tendo os especificados nos n.ºs. 12 a
35 sido aditados pelo acórdão recorrido, ao abrigo do disposto no art. 712º do CPC (os especificados
nos n.ºs. 12 a 15, por terem sido julgados relevantes para a decisão do recurso relativo ao despacho
interlocutório e os aditados nos n.ºs 16 a 35 por terem sido julgados relevantes para a apreciação do
recurso da sentença):

1- O sujeito passivo A....., ora Requerente, exerce a actividade de advogado, possuindo escritório
nas comarcas de Braga e Porto.

2- Constando da lista de contribuintes que integram o acompanhamento permanente – Cfr. infor-
mação de fls. 224 e 225 dos autos.

3- Por despacho datado de 18 de Janeiro de 1995, foi determinada a realização de uma acção
inspectiva externa ao Requerente, relativamente aos exercícios de 1990-1993 – Cfr. fls. 60 dos autos.

4- A declaração de rendimentos do Requerente marido, relativa ao ano de 1997, foi seleccionada
para ser analisada pelo Serviço de Finanças de Braga 1 – cfr. fls. 65 dos autos.

5- A declaração de rendimentos do Requerente marido, relativa ao ano de 1998, foi seleccionada
para ser analisada pelo Serviço de Finanças de Braga – cfr. fls. 67 dos autos.

6- Em 13 de Janeiro de 2005 foi remetida ao Requerente marido a Carta Aviso, com a referência
n.º 510.1005, dando nota da acção inspectiva de âmbito parcial aos anos de 1998 e 1999 – Cfr. fls. 92
dos autos.

7 - Por despacho datado de 05 de Dezembro de 2011, foi determinada uma acção inspectiva externa
aos Requerentes referente aos anos de 2008, 2009 e 2010 – Cfr. fls. 222 e 223 dos autos.

8- O Requerimento inicial que motiva este processo cautelar deu entrada neste Tribunal, via SITAF,
em 16 de Dezembro de 2011 – Cfr. fls. 2 dos autos.

9 - Com referência ao exercício de 2007, foi efectuada, pela Direcção de Finanças de Braga, uma
análise interna credenciada pela ordem de serviço n.º OI201001531, datada de 28 de Abril de 2010,
tendo resultado correcções à matéria coletável que foram voluntariamente corrigidas pelo sujeito passivo
– Cfr. informação de fls. 224 e 225 dos autos.

10- Com referência ao exercício de 2009, foi efectuada uma análise interna credenciada pela
ordem de serviço n.º OI201100430, datada de 01 de Fevereiro de 2011 – Cfr. informação de fls. 224
e 225 dos autos.

11- Sob a informação de fls. 224 dos autos, o Sr. Director de Finanças de Braga, em 04 de Janeiro
de 2012, exarou o despacho que a seguir se transcreve:

“Face ao informado, verifica-se que foi realizado um procedimento de inspecção tributária, de
natureza externa, relativamente ao IRS de 2008.

Nestes termos, não se mostrando reunidos os pressupostos previstos no n.º 4 do artigo 63º da
LGT, deve a ordem de serviço emitida ser alterada, de forma a excluir do seu âmbito o ano de 2008.
Envie-se a presente informação à RFP.”

12- A sentença dos presentes autos foi proferida a 22 de Junho de 2012 e notificada aos Recorrentes por ofício expedido a 25-6-2012 [cfr. fls. 275-291, cujos teores aqui se dão por integralmente reproduzidos].

13. Os Recorrentes remeteram a 10 de Julho de 2012, via site, requerimento de interposição de recurso da sentença referida em 12 [cfr. fls. 306-345, cujos teores aqui se dão por integralmente reproduzidos].

14. A 12 de Julho de 2012, foi proferido no processo o seguinte despacho:

«Os requerentes vêm interpor recurso jurisdicional da sentença de fls. 275 dos autos, nos termos do disposto nos arts 140, 141, n.º 1 e 147 do CPTA.

O requerimento em apreço foi remetido via site em 10.07.2012 – cf. fls. 306.

A notificação da sentença foi efectuada em 25.06.2012, (cf. fls. 291) pelo que se presume a sua notificação a 28.06.2012 – art. 254, n.º 1 e 3 do CPC.

Como resulta dos autos e da sentença, o processo cautelar em causa seguiu termos de acordo com o disposto no art. 147º, n.º 6 do CPPT, assumindo a natureza de processo urgente a que é aplicável o regime previsto no art. 283. do CPPT.

Dispõe o art. 283º do CPPT:

“Os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentados por meio de requerimento juntamente com as legações no prazo de 10 dias.”

Notificados os requerentes da sentença em 28.06.2012 o prazo de 10 dias para interposição de recurso terminava a 9.07.2012 – cf. art. 144º, n.º 2 do CPC.

Assim, notifique para efeitos do disposto no art. 145º, n.º 6, al a) do CPC.» [cfr. fls. cujos teores aqui se dão por integralmente reproduzidos].

15. Os Recorrentes, a 20 de Julho de 2012, procederam ao pagamento da multa a que se reporta o facto antecedente [cfr. fls. 358 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido].

16. A Requerente B..... exerce a actividade de professora de matemática em estabelecimento de ensino público, apresentando, pelo menos desde 1993, declarações de rendimentos exclusivamente da categoria A [cfr. documento de fls. 58 e 93 e seguintes dos presentes autos, cujos teores aqui se dão por integralmente reproduzidos].

17. O Requerente apresenta, pelo menos desde 1990, declarações de rendimentos exclusivamente de categoria B [cfr. documentos de fls. 94 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido].

18. Desde 1 de Junho de 2003 que o Requerente está sujeito à determinação dos seus rendimentos de acordo com as regras do IRC [cfr. documentos de fls. 94 e seguintes, cujos teores aqui se dão por integralmente reproduzidos].

19. A 19-6-1997, a Recorrida emitiu e enviou ao Recorrido um ofício do qual consta, designadamente, que:

«ASSUNTO: ESCLARECIMENTOS IRS/EXERCÍCIO DE 1995

Fica por esta forma avisado, para de acordo com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 124º do C.I.R.S., apresentar no prazo máximo de 10 dias, os elementos a seguir indicados (...)» [cfr. fls. 61, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido].

20. A 21-9-1997, a Recorrida emitiu e enviou ao Recorrido um ofício do qual consta, designadamente, que:

«ASSUNTO: ESCLARECIMENTOS IRS/EXERCÍCIO DE 1995

Fica por esta forma avisado, para de acordo com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 124º do C.I.R.S., apresentar no prazo máximo de 10 dias, os elementos a seguir indicados (...)» [cfr. fls. 62, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido].

21. A 14-12-1997, o Requerente recebeu «NOTIFICAÇÃO» «Nos termos da alínea c) do artigo 77º do Código de Imposto Sobre o valor Acrescentado (CIVA) (...) exhibir os livros de registos e todos os documentos e facturas relativos a bens e serviços, adquiridos ou fornecidos, exigidos pelo CIVA (...)» [cfr. documento de fls. 64, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido].

22. Por ofício de 14-4-2004, foi levado ao conhecimento dos Requerentes que «Nos termos da alínea l) do n.º 3 do artigo 59º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 49º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT) fica (m) notificado (s) de que, a muito curto prazo, se deslocarão à morada acima referida, técnico (s) dos Serviços Tributários» para proceder à «verificação do cumprimento das correspondentes obrigações tributárias», aos anos de 2000, 2001, 2002 (completos) e 2003 (parcial) relativos a IRS e IVA» [cfr. documento de fls. 89 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido].

23. Em consequência das inspecções relativas aos anos de 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003 foram emitidas várias liquidações adicionais (confissão da de parte).

24. Por ofício de 20-10-2009, foi levado ao conhecimento dos Requerentes que «Nos termos da alínea l) do n.º 3 do artigo 59º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 49º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT) fica (m) notificado (s) de que, a muito curto prazo, se deslocarão à morada acima referida, técnico (s) dos Serviços Tributários» para proceder à «verificação

do cumprimento das correspondentes obrigações tributárias e terá o âmbito e extensão a seguir indicados: (...) Ano/Exercício 2008» [cfr. documento de fls. 72 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido].

25. Na sequência desta inspecção foram-lhe solicitados os dossiers fiscais dos exercícios de 2007 e 2008, que o Requerente entregou nos Serviços da Requerida no dia 11.05.2010 [cfr. documentos de fls. 76-78 cujos teores aqui se dão por integralmente reproduzidos].

26. Por ofício de 24-5-2010, foram solicitados ao Requerente os esclarecimentos, documentos e informações constantes de fls. 80 a 82 (cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido), relativos aos exercícios de 2007 e 2008, a que o Requerente respondeu.

27. Por ofício de 7-9-2010, foram solicitados ao Requerente os pedidos de informação, esclarecimentos e documentos relativos aos exercícios de 2007 e 2008, que se encontram devidamente discriminados no documento de fls. 84-85, (cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido), a que o Requerente respondeu.

28. Pelos serviços de inspecção da Requerida foram detectados erros relativamente aos exercícios de 2007 e 2008 (respeitante ao imobilizado corpóreo e aos encargos deduzidos relativos a viaturas ligeiras) tendo, o Requerente marido, após lhe ter sido dado conhecimento das irregularidades, apresentado declaração de substituição corrigindo ambos os erros (cfr. documento de fls. 87 e confissão de parte).

29. O Requerente deduziu Oposição Judicial à execução fiscal n.º 36120110103 (instaurada para cobrança de dívida relativa a IRS de 1999) com fundamento em prescrição da dívida tributária e caducidade do direito de liquidação, a qual veio, com fundamento em prescrição da dívida exequenda, a ser julgada procedente por sentença de 28-11-2011 [cfr. documento de fls. 174-181, que aqui se dá por integralmente reproduzido].

30. O Requerente nos anos de 2001 a 2008 declarou, a título de rendimentos de trabalho da sua actividade de advogado, respectivamente, as seguintes quantias: € 89.344,05; € 70.179,00; € 168.176,95; € 113.571,43; € 155.492,84; € 280.773,17; € 225.675,49 e € 159.000,60 [cfr. documentos de fls. 93-138, cujos teores aqui se dão por integralmente reproduzidos].

31. No ano de 2009 declarou, a título de rendimentos provenientes da actividade de advogado, a quantia de € 160.568,27, e € 77.529,73 de outros rendimentos da categoria B. [cfr. documento de fls. 140-146, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido].

32. No exercício de 2010, o Requerente declarou a título de rendimentos provenientes da sua actividade de advogado e € 78.636,23 de outros rendimentos da categoria B. [fls. 147 – 154 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido].

33. Nesses anos pagou de colecta, respectivamente, € 21.840,14; € 18.353,34; € 15.213,62; € 5.060,15; € 9.339,52; € 16.137,14; € 16.385,13; € 6.448,48; € 16.385,32 e € 7.334,43 (cfr. os documentos reproduzidos nos factos antecedentes).

34. Até 30 de Setembro de 2011, o Requerente declarou € 171.796,76 de receitas provenientes exclusivamente da advocacia e a título de Imposto Sobre o valor Acrescentado, liquidou ao Estado € 39.513,25 [cfr. documento de fls. 166-172, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido].

35. A 20 de Janeiro de 2011, foi proferido pelo secretário de Estado dos Assuntos Fiscais [“(POR DELEGAÇÃO DE S. EXA. O MEF, DESP. 382/2010, DR, II SÉRIE, n.º 4, DE 07/01/2010)], o seguinte «DESPACHO n.º 53/2011-XVIII

1 - Aprovo o PNAIT - Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária - para o ano de 2011, que me foi apresentado através da informação n.º 373, datada de 28.12.2010, da Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária da DGCI.

2 - A acção da Inspeção tributária deverá ser desenvolvida no ano de 2011 no quadro dos objectivos estratégicos plasmados no bem estruturado e elaborado plano de actividades, cuja operacionalização deve incidir prioritariamente nos anos/exercícios económicos de 2008 e 2009 e excepcionalmente em 2007, conforme proposto, quer no plano, quer no ponto 21 da informação supra identificada.

3. A inspecção tributária deve desenvolver a sua actividade, nos domínios do controlo inspectivo e preventivo, bem como intensificar a sua colaboração com a justiça tributária, em relação ao acervo de contribuintes cadastralmente relevantes, com enfoque nas actividades/factos elencados no ponto 4 do capítulo IV do relatório e deve, outrossim, direccionar um especial esforço no sentido de detectar as condutas ilegais e fraudulentas praticadas pelos agentes não registados, por forma a tornar mais visível, efectiva e eficaz a intervenção da inspecção tributária, em ordem a concorrer para o aprofundamento da justiça tributária e da racionalidade e equidade do sistema fiscal.

4. À DGCI para execução.» [cfr. documento de fls. 227 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido].

3.1. Aceitando-se que o recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA é também aplicável no processo judicial tributário, importa, antes de mais, apreciar se o recurso dos autos é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos no próprio art. 150º do CPTA, em cujos nºs. 1 e 5 se estabelece:

«1 - Das decisões proferidas em segunda 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.

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

3.2. Interpretando o n.º 1 deste normativo, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo «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», reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: 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 a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera 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». (1)

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter 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 (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «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 mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 676º n.º 2, 684º n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2 do CPC (neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13).

3.3. No caso presente, os recorrentes A..... e B..... intentaram contra a Direcção de Finanças de Braga uma providência cautelar de suspensão de eficácia de acto administrativo, pedindo a suspensão da eficácia do acto que determinou a realização de acção inspectiva aos anos de 2008, 2009 e 2010, consubstanciado na Ordem de Serviço n.º OI201103615.

O TAF de Braga julgou, por sentença de 22/6/2012, extinta a instância na parte relativa ao exercício de 2008 e improcedente, no mais, a referida providência cautelar.

E tendo sido interposto recurso desta decisão, na parte relativa à improcedência do procedimento, para o TCA Norte, ⁽²⁾ veio este Tribunal, por acórdão de 15/2/2013, ⁽³⁾ a negar-lhe provimento, quanto à questão de mérito, mantendo, nessa parte, a decisão recorrida, com os fundamentos seguintes, em síntese:

a) — O recurso improcede quanto à invocada nulidade da sentença.

É que a alegada omissão de pronúncia (art. 125º do CPPT), por o juiz ter omitido a apreciação de questão que deveria ter apreciado (questão de saber se a determinação de um acto inspectivo se insere nos poderes vinculados ou discricionários da A.T. e se tais requisitos se encontravam no caso preenchidos) não se verifica porque:

A sentença, após um breve enquadramento jurídico da questão (e saber se esse enquadramento foi bem ou mal realizado é questão que poderá relevar em sede de erro de julgamento, mas não em sede de omissão de pronúncia) identificou, como acto suspendendo, o acto determinativo de realização de inspecção externa aos anos fiscais de 2009 e 2010, os princípios e normas que os recorrentes entendiam violados e enunciou os requisitos de que a procedência deste pedido de suspensão estava dependente por referência ao disposto nos arts. 147º, n.º 6 e 120º do CPTA. Tendo sido por reporte a esta identificação do acto em questão, aos fundamentos de facto e direito vertidos na PI e aos requisitos plasmados naqueles normativos, que a sentença, tendo por referência os factos que julgou apurados, analisou do preenchimento dos mesmos requisitos.

Como da sentença também consta, a mesma não se pronunciou sobre a alegada (por parte dos recorrentes) violação dos princípios «da imparcialidade, da igualdade e da proporcionalidade ou da proibição de excesso», porque entendeu e julgou que o acto suspendendo não era, pelas razões que a sentença especificou, susceptível de ser objecto de impugnação pelo que, por maioria de razão, se mostrava impossível a sua suspensão, do que decorria um obstáculo à apreciação do próprio mérito da pretensão (ou seja, por ter entendido que se verificava no caso concreto e «após uma apreciação sumária», «a inimpugnabilidade do ato»), o que constituía «uma exceção dilatória que obsta ao conhecimento do mérito na acção principal, nos termos do disposto no artigo 89º, n.º 1, alínea c) do C.P.T.A. aplicável ex vi do artigo 97º, n.º 2 do C.P.P.T.».

b) — O recurso procede parcialmente, na parte referente ao invocado erro de julgamento de facto (em consequência deste parcial provimento foram aditados ao Probatório, como supra se mencionou, os factos especificados sob os n.ºs. 12 a 35).

c) — O recurso improcede quanto ao alegado erro de julgamento de direito (por a sentença ter errado no enquadramento jurídico da questão em apreciação e ter errado ao não ter decidido pela manifesta nulidade do acto suspendendo e, consequentemente, pelo integral provimento do pedido suspensivo).

E esta improcedência assenta no seguinte:

— Embora a tutela cautelar no âmbito do contencioso se destine especialmente a salvaguardar interesses patrimoniais, não pode deixar de considerar também (dada a exigência constitucional de tutela jurisdicional efectiva - art. 268º/4 da CRP), a salvaguarda de outros interesses e valores, ainda que para isso seja exigido do requerente da providência que alegue e comprove requisitos que vão muito para além dos prejuízos materiais de difícil reparação que o legislador tributário considerou como o fundamento/regra do decretamento da tutela cautelar.

— E apesar de uma efectiva tutela jurisdicional no contencioso tributário exigir que seja reconhecida ao contribuinte a possibilidade de impugnação de actos procedimentais que se mostrem imediatamente lesivos, sendo que ocorre essa lesividade se a AT, relativamente a um contribuinte, mantém uma (eventual) actividade persecutória traduzida na prática de inspecções sucessivas ao longo de cerca de 20 anos, também é certo que a suspensão de um acto administrativo ao abrigo do preceituado no art. 120º alínea a) do CPTA, exige a alegação e prova indiscutível de que o acto suspendendo é idêntico a outro já anteriormente anulado ou declarado nulo, determina ou assenta na aplicação de norma já anteriormente anulada ou é ostensiva, patente ou notoriamente ilegal.

— Mas, no caso, do quadro factual invocado e provado não resulta que tenham sido de forma ostensiva ou grosseira violadas as normas ou princípios jurídicos invocados ou aplicáveis, pelo menos de forma a permitir ao julgador afirmar desde já existir uma elevada probabilidade de a pretensão deduzida vir a ser julgada procedente com fundamento nas ilegalidades invocadas: isto é, não é possível extrair-se dos factos indiciariamente apurados um juízo de evidência da procedência da pretensão principal como impõe a alínea a) do n.º 1 do art. 120º do CPTA, o qual estará, no caso concreto, seguramente dependente da discussão que venha a ser realizada no âmbito da acção administrativa principal já intentada e no recurso jurisdicional que, eventualmente dessa decisão venha a ser interposto.

Ou seja, o contribuinte não demonstra de forma inequívoca a violação dos preceitos em que assenta a desconformidade do acto suspendendo com a lei, nem prova, de forma isenta de qualquer dúvida fundada, que subjacente à actividade inspectiva a que foi sujeito de forma sucessiva ao longo de, pelo menos, 20 anos, está em exclusivo uma actividade persecutória da AT à sua pessoa, pelo que tem de concluir-se que não demonstrou os pressupostos da possibilidade legal de impugnação do acto procedimental questionado.

Em suma, o acórdão do TCAN considerou, no que ora releva, que, perante os factos indiciários apurados e em termos de uma apreciação sumária, não é possível emitir um juízo de evidência da procedência das ilegalidades imputadas ao acto determinativo da realização de acção inspectiva aos anos de 2008, 2009 e 2010, consubstanciado na Ordem de Serviço n.º OI201103615, como impõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 120º do CPTA.

4.1. Em sede do presente recurso de revista excepcional, os recorrentes suscitam as questões seguintes: (i) ilegalidade e ineficácia do acto de selecção do recorrente para o SAP; (ii) existência de uma elevada probabilidade de procedência da pretensão; (iii) correcção e suficiência do julgamento em sede de matéria de facto; (iv) fixação de jurisprudência quanto à impugnabilidade autónoma do acto de determinação da acção inspectiva e quanto à aplicabilidade do CPTA às questões tributárias que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação; (v) omissão de pronúncia quanto à destriça entre o acto de selecção e o procedimento inspectivo.

Ora, por um lado, o recurso excepcional de revista não é o meio adequado para conhecimento de eventuais nulidades da decisão recorrida, nomeadamente por omissão de pronúncia.

Por outro lado, o erro na apreciação da provas e na fixação dos factos materiais da causa (questão referida em iii) também não pode ser objecto de revista (nº 4 do art. 150º do CPTA) e também constatamos que, no que tange quer à questão da impugnabilidade autónoma do acto de determinação da acção inspectiva, quer à aplicabilidade do CPTA às questões tributárias que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação, estamos perante matéria em que os recorrentes não decaíram (pelo que não pode ser apreciada em sede de recurso).

4.2. Restam, portanto, as questões que se prendem com a alegada verificação dos pressupostos da procedência da requerida pretensão cautelar.

Porém, também quanto a esta matéria (e ao que relativamente a ela se decidiu no acórdão ora recorrido) não se verificam os requisitos previstos no art. 150º do CPTA, pois que, como salientam a recorrida Fazenda Pública e o MP, não se verifica uma capacidade de expansão da controvérsia que legitime a admissão da revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática.

Como acima ficou dito, a improcedência do recurso (quanto aos alegados erro de direito) ficou a dever-se a ter o TCAN considerado que, perante os factos indiciários apurados e em termos de uma apreciação sumária, não é possível emitir um juízo de evidência da procedência das ilegalidades imputadas ao acto determinativo da realização de acção inspectiva aos anos de 2008, 2009 e 2010, consubstanciado na Ordem de Serviço n.º OI201103615, como impõe a alínea a) do n.º 1 do art. 120º do CPTA.

Ora, assim sendo, estamos perante uma situação pontual, que, por um lado, não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem reveste uma importância fundamental do ponto de vista social e, por outro lado, atenta a singularidade da situação e das provas, também não se configura como situação susceptível de vir a ser repetida de molde a constituir um tipo que suscite aquelas questões de relevância jurídica e social (não é de prever que casos idênticos aos dos autos possam vir a repetir-se em número indeterminado de situações futuras, até porque embora os recorrentes sustentem ser vítimas de uma actividade persecutória por parte da AT e aleguem existir um específico responsável por essa perseguição, o que é verdade é que a actividade da AT está sujeita ao princípio da legalidade) sendo que, no que respeita à questão da verificação da evidência da pretensão por manifesta ilegalidade do acto suspendendo, os recorrentes também não alegam que a doutrina e/ou jurisprudência se tenham vindo a pronunciar em sentido contrário ao decidido, tornando, desse modo, necessária a sua clarificação para se obter uma melhor aplicação do direito. ⁽⁴⁾

E, por último, diga-se que, nem os recorrentes alegam nem se vê que a decisão recorrida esteja ferida por erro manifesto ou grosseiro.

5. Conclui-se, assim, que não estão preenchidos os requisitos legalmente exigidos na lei (nº 1 do art. 150º do CPTA) para a admissibilidade do recurso excepcional de revista.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto* — *Valente Torrão*.

⁽¹⁾ Cfr. *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, 2.ª ed., p. 323 e Comentário ao *Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 2005, p. 150 e ss..

⁽²⁾ Embora tenha sido igualmente interposto recurso de um despacho interlocutório que ordenara a notificação dos recorrentes para procederem ao pagamento da multa prevista no artigo 145.º do CPC e apesar de tal recurso não ter obtido provimento, este recurso agora interposto ao abrigo e nos termos do artigo 150.º do CPTA, não abrange essa decisão.

⁽³⁾ Apesar de, por lapso manifesto, no acórdão constar 15 de fevereiro de 2012, vê-se do termo de sessão e julgamento respectivo — a fls. 502 — que tal julgamento ocorreu em 15 de fevereiro de 2013.

(⁴) Aliás, relativamente aos critérios previstos no n.º 1 do artigo 120.º do CPTA, para adopção das providências cautelares, a jurisprudência vem entendendo (como faz o acórdão recorrido) que este normativo deve ser objecto de uma aplicação restritiva: a evidência a que o preceito se refere deve ser palmar, ostensiva, sem necessidade de quaisquer indagações, na medida em que o que é manifesto não necessita de demonstração; e a doutrina e a jurisprudência também tendem a caracterizar as situações que podem justificar o enquadramento naquele normativo, como sendo de natureza excepcional, ou seja quando se afigure evidente ao tribunal que a pretensão formulada ou a formular pelo requerente no processo principal irá ser julgada procedente (daí que se em sede cautelar o tribunal concluir que se preenche a previsão da alínea *a*) do n.º 1, cumpre-lhe conceder a providência sem mais indagações, sem necessidade de atender aos critérios das alíneas *b*) ou *c*) do n.º 1, nem ao disposto no n.º 2, sendo que no âmbito das providências cautelares, a apreciação do «*fumus boni iuris*» obedece a juízos de prognose ou de probabilidade que pressupõem uma cognição perfunctória e sumária da situação de facto e de direito, não podendo, nem devendo a providência cautelar substituir-se à acção principal, nem comprometer ou antecipar o juízo de fundo que, nesta última, caberá formular.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Anulação de venda. Erro sobre o objecto anunciado.

Sumário:

- I — O erro sobre o objecto pode ser determinado pela insuficiência e imprecisão do anúncio de venda, que deve respeitar as boas regras publicitárias, designadamente o dever de informar e publicitar com rigor.*
- II — No caso dos autos a adquirente do bem imóvel, manifestamente, licitou de boa fé, pensando estar a adquirir um lote de terreno para construção urbana quando afinal este não tinha capacidade construtiva autónoma, qualidade omitida no anúncio de venda.*
- III — Tal facto, conhecido da Administração tributária indicia a falta de rigor com que decorreu a apresentação pública do bem a vender.*
- IV — Estamos perante erro essencial por à compradora interessar comprar um lote de terreno para construção, como resulta do n.º 17.º do probatório, e ainda que fosse um mero erro instrumental sempre terá tido influência na formação do preço oferecido.*
- V — Face ao quadro publicitário, a compradora criou a convicção de estar a licitar um terreno para construção urbana sem limitações que no entanto existiam, facto que não foi salientado e, devia tê-lo sido, no anúncio de venda. Tanto basta para que reconheçamos a existência de limitação determinativa de erro sobre a coisa transmitida ocorrendo ainda falta de conformidade com o que foi anunciado, tudo determinando nos termos do artigo 908.º, n.º 1 do CPC a anulação da venda.*

Processo n.º 1252/12-30.

Recorrente: A...

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A....., contribuinte fiscal n.º, veio peticionou a anulação da venda, levada a cabo pelo Serviço de Finanças de Porto 1, no processo de execução fiscal n.º 3174199601022334.

Por sentença de 28 de Junho de 2012, o TAF do Porto, julgou improcedente o pedido de anulação da referida venda. Reagiu a ora recorrente A....., interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes **conclusões**:

1. Tendo sido anunciado para venda um imóvel identificado como “*Prédio urbano constituído por lote de terreno, com acesso pelo prédio sito na Rua de, n.º, com a área total do terreno de: 415,8m², área de implantação do edifício: 100m², área bruta de construção: 125m², área bruta dependente: 25m²...*”, quando, no momento da venda, segundo certidão camarária e Ficha de Avaliação (realizada pela própria Direcção Geral dos Impostos), esse imóvel não tinha «*capacidade construtiva*»

autónoma», é manifesto que o mesmo não possuía as características que foram anunciadas, havendo por isso fundamento para anulação da venda, por se verificar um dos pressupostos do art. 257º, n.º 1, a), do CPPT.

2. Por outro lado, anunciada a venda desse lote de terreno como tendo acesso pelo prédio sito na Rua de, n.º, quando, conforme resulta das mesmas certidão camarária e Ficha de Avaliação, no momento da venda esse lote não possuía “acesso autónomo” à via pública (circunstância que condiciona a capacidade construtiva), é manifesto que o anúncio não identifica correctamente o bem a vender, havendo por isso fundamento para a anulação da venda, face ao mesmo art. 257, n.º 1, a), do CPPT.

3. Ao decidir em contrário, a douda sentença recorrida, com o devido respeito, violou a disposição legal acima citada.

TERMOS EM QUE, requer seja concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida, e, em consequência, anulada a venda realizada, assim do sendo feita JUSTIÇA!

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

FUNDAMENTAÇÃO

1. A existência de ónus real desconsiderado, o erro sobre o objecto transmitido ou sobre as qualidades por falta de conformidade com o teor dos anúncios constituem fundamentos de anulação de venda (art.257º n.º1 al.a) CPPT)

Não constituem ónus reais relevantes com fundamento de anulação da venda as limitações gerais ao direito de propriedade e as restrições provenientes de plano de urbanização ou de providências administrativas gerais e abstractas, designadamente quanto ao direito de construção, na medida em que este não é componente integrante do direito de propriedade antes uma concessão jurídico-pública submetida aos condicionamentos impostos pelos planos urbanísticos (Jorge Lopes de Sousa *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* 6ª edição 2011 Volume IV p.178; acórdão STA 10.10.2012 processo n.º 912/02)

O erro sobre o objecto transmitido ocorre em caso de erro do comprador sobre a identidade do imóvel objecto da proposta de compra.

O erro sobre as qualidades consiste em divergência explícita entre as características (qualidades) reais do imóvel e as características constantes dos editais e anúncios onde a venda é publicitada, susceptível de influenciar a vontade do comprador, no sentido em que a proposta de compra não teria sido apresentada se o proponente conhecesse as reais qualidades do imóvel

2. No caso concreto o circunstancialismo fáctico provado não configura qualquer dos fundamentos enunciados para a anulação da venda:

- a inexistência de capacidade construtiva autónoma declarada na certidão emitida pelo Departamento Municipal de Planeamento Urbanístico da CM Porto não constitui ónus real relevante para a anulação da venda;

- é patente a inexistência de erro sobre o objecto transmitido: o imóvel anunciado foi o imóvel vendido, como resulta da inscrição matricial e da descrição predial (probatório n.ºs 5, 6, e 9);

- inexistente divergência entre as qualidades reais do imóvel e as qualidades constantes dos anúncios: estes identificavam o imóvel à venda como prédio urbano constituído por *lote de terreno* mas não como lote de terreno para construção, espécie distinta de prédio urbano (art.6º n.ºs 1 als. c) e d) e 4 CIMI; com acesso pelo prédio sito na rua de, n.º, mas não com acesso autónomo à via pública;

- o requerente poderia tomar conhecimento das reais qualidades do imóvel, mediante deslocação ao local no prolongado período indicado nos anúncios ou obtenção da ficha de avaliação do imóvel ou da certidão emitida pelos serviços da CM Porto, antes da apresentação da proposta de compra (probatório n.ºs 3 e 14)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal “a quo” deu como provada a seguinte factualidade:

1. Nos autos de execução fiscal n.º 3174199601022334 em que é executado a sociedade “B....., Lda.”, procedeu o Serviço de Finanças de Porto 1, em 20/07/2000, à penhora do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 6608 da freguesia de e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 560/19900613, tendo a executada sido nomeada fiel depositária do mesmo — cfr. fls. 21 e 23 dos autos.

2. Em 16/06/2008, o prédio em questão foi avaliado nos termos do disposto no artigo 250º, n.º 3 do CPPT, em €31.410,00 - cfr. fls. 54 dos autos.

3. Na ficha de avaliação do imóvel, elaborada nessa data, consta a seguinte “descrição da avaliação”: «*Trata-se de um lote de terreno interior, cujo acesso é feito a partir do prédio sito à Rua de*

....., não possuindo assim o mesmo acesso autónomo, nem capacidade construtiva autónoma. Dadas as características do lote de terreno, admitiu-se que o mesmo possa servir para ampliação do prédio com entrada pelo n.º da Rua de, tendo o mesmo sido avaliado nesse pressuposto.» - cfr. fls. 55 dos autos.

4. Por despacho de 20/10/2008, do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Porto 1 foi designado o dia 30/12/2008, pelas 10 horas, para a venda do imóvel penhorado a realizar no Serviço de Finanças, e determinada a publicitação da venda através da Internet, bem como através da publicação de anúncios em dois números seguidos do Jornal de Notícias — cfr. fls. 45 dos autos.

5. Em 15/11/2008 e 16/11/2008, correspondentes, respectivamente, aos dias de Sábado e Domingo, foram publicados anúncios no Jornal de Notícias relativos à venda em causa nos autos, com o seguinte teor: «*Identificação do bem: Prédio urbano constituído por Lote de terreno, com acesso pelo prédio sito na Rua de, n.º, com a área total de terreno de 415,8 m²; área de implantação do edifício: 100 m²; área bruta de construção: 125 m², área bruta dependente: 25 m², inscrito na matriz em 1991, sob o artigo matricial 6608, da freguesia de, Concelho do Porto, descrito na 2.ª Conservatória do Registo Predial do Porto com o n.º 560/199900612, e com o valor patrimonial de €31.410, Processo de execução fiscal 3174199601022334, Serviço de Finanças Porto-1. (...) O valor base da venda é de €21.987 € (...). É fiel depositário o Sr. C....., residente em R. DE, n.º - SENHORA DA HORA, o qual deverá mostrar o bem acima identificado a qualquer potencial interessado, entre as 09.00 horas do dia 2008-11-10 e as 2000 horas do dia 2008-12-29. (...) Todas as propostas deverão ser entregues no Serviço de Finanças até às 16.00 horas do dia 2008-12-29 (..)*» — cfr. fls. 71 e 72 dos autos.

6. O anúncio publicado na Internet tinha o seguinte teor:

«**N.º Venda:** 3174.2008.82

Ano civil: 2008

Estado da Venda: Com adjudicação

Preço Base da Venda: 21.987,00€

Serviço de Finanças: Porto-1

Modalidade: Carta Fechada

Ver Mapa

Características: Identificação do Bem: Prédio urbano constituído por Lote de terreno, com acesso pelo prédio sito na Rua de, n.º bruta de construção: 125 m², área bruta dependente: 25 m², inscrito na matriz em 1991, sob o artigo matricial 6608, da freguesia de, Concelho do Porto, descrito na 2.ª Conservatória do Registo Predial do Porto com o n.º 560/199900612 e com o valor patrimonial de €31.410,00.

Processo de execução fiscal: 3174199601022334. Serviço de Finanças Porto-1.

Nome dos Executados: B....., LDA.

Fiel Depositário: C.....

Mediador:

Local, prazo e horas para examinar o bem: 2008-11-10 09:00 - 2008-12-29 20:00:00 (Fiel Depositário: C.....)

Data/hora limites para aceitação das propostas: 2008-10-31 às 00:00 a 2008-12-29 às 16:00

Data/hora e local para abertura das propostas: PORTO, 2008-12-30 às 10:00.» - cfr. documento de fls. 108 dos autos.

7. Em 30/12/2008, procedeu-se à abertura das propostas referentes ao imóvel em causa nos autos, tendo sido apresentadas as seguintes:

| NIF/NIPC | Nome/Denominação | Qualidade | Presença na Abertura | Número da proposta | Proveniência | Valor Proposto |
|-----------|------------------|-------------|----------------------|--------------------|--------------|----------------|
| 215777093 | D..... | Proponente | Não | 3174.2008.82.44 | Internet | € 22.001,00 |
| 103636439 | A..... | Proponente | Não | 3174.2008.82.45 | Internet | € 40.000,00 |
| - | E..... | Funcionário | Sim | - | - | € - |
| - | F..... | Funcionário | Sim | - | - | € - |

- cfr. fls. 73 dos autos.

8. Em 03/01/2009, foi a Requerente notificada da aceitação da sua proposta e para no prazo de 15 dias efectuar o pagamento da totalidade do preço oferecido - cfr. fls. 74-75 dos autos.

9. Em 13/01/2009, deu entrada no Serviço de Finanças de Porto 1 requerimento subscrito pela Requerente com o seguinte teor:

«**A....., n.º de contribuinte n.º, enviou por lapso, via Internet, uma proposta de compra com os seguintes dados:**

N.º Venda: 3174.2008.82

Ano civil: 2008

Preço Base da Venda: 21.987,00€

Serviço de Finanças: Porto-1

Características: Identificação do Bem: Prédio urbano constituído por Lote de terreno, com acesso pelo prédio sito na Rua de, n.º, com a área total de terreno de 415,8 m²; área de implantação do edifício: 100 m²; área bruta de construção: 125 m², área bruta dependente: 25 m², inscrito na matriz em 1991, sob o artigo matricial 6608, da freguesia de, Concelho do Porto, descrito na 2.ª Conservatória do Registo Predial do Porto com o n.º 560/199900612, e com o valor patrimonial de €31.410,00.

Processo de execução fiscal: 3174199601022334. Serviço de Finanças Porto-1.

Nome dos Executados: B....., LDA.

Fiel Depositário: C.....

Tal proposta foi enviada por lapso e não tendo sido foi possível ficar com nenhum registo pessoal desse envio, nem dos valores lá referidos.

Não consegui encontrar nenhuma forma de anular os dados enviados.

O bem, que realmente pretendia adquirir era o seguinte e pelo qual ofereci a quantia em questão.

N.º Venda: 1821.2007.691

Ano civil: 2007

Preço Base da Venda: 26.124,00€

Serviço de Finanças: Matosinhos -1

Características: Fracção autónoma designada pela letra "D", habitação T2 (área =90,00 m²), com lugar de garagem (Valor Patrimonial = 37.320 euros), sita na Estrada,, Senhora da Hora. Inscrita sob o artigo matricial n.º 4948 e registada na CRP de com o n.º 01985/060295-D.

Nome dos Executados: G..... LDA. **Fiel Depositário:** C.....

Cometi um lapso.

Estavam em causa diferentes processos em nome de C.....

Usei de forma inexperiente, o envio de propostas.

Solicito que aceite o meu pedido de anulação da proposta relativa a n.º Venda:

3174.2008.82 (...)) - cfr. fls. 78 dos autos.

10. Em 20/1/2009, o Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Porto 1 proferiu despacho indeferindo o pedido referido em 8), por falta de base legal, determinando a obrigação de proceder ao depósito do preço da venda, sob pena de aplicação das sanções previstas no artigo 898.º do Código de Processo Civil e informando do mesmo caberia reclamação para o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, nos termos do disposto nos artigos 276.º e 277.º do CPPT cfr. fls. 79 dos autos.

11. Em 30/01/2009, foi entregue à Requerente cópia do despacho referido em 9)- cfr. fls. 82 dos autos.

12. Em 17/02/2009, a Requerente procedeu ao pagamento do preço oferecido e do IMT e Imposto do Selo referentes à aquisição - cfr. fls. 83 a 86 dos autos.

13. Em 05/03/2009, a Requerente solicitou ao Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Porto-1 que lhe fosse facultado exemplar das chaves de acesso ao prédio — cfr o documento de fls. 91 dos autos.

14. Em 13/03/2009, a Directora do Departamento Municipal de Planeamento Urbanístico emitiu certidão com o seguinte teor:

«**H....., Directora do Departamento Municipal de Planeamento Urbanístico, e por delegação do Sr. Director Municipal de Urbanismo (Ordem de Serviço n.º 13/06/DMU de 14/08/03) CER-TIFICO, de harmonia com o despacho exarado no requerimento em nome de A....., registado com o n.º 9678/09/CMP, de 03.02.09, que sobre o citado requerimento foi prestada a informação do Departamento Municipal de Planeamento Urbanístico, que é do seguinte teor:--**

No âmbito alínea a) n.º 1 do artº 110 do Decreto Lei 555/99 de 16 de Dezembro, alterado pela Lei n.º 60/07 de 4 de Setembro, juntam-se extracto da planta de ordenamento e condicionantes, e extracto do regulamento na parte respectiva, do Plano Director Municipal da cidade do Porto, ratificado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 19/2006, e publicado no D.R.- I Série-B, n.º 25 de 3 de Fevereiro de 2006, Único Instrumento de Gestão Territorial eficaz, para zona onde o prédio se insere,

na Rua de , na Freguesia de -----

O terreno insere-se, face ao PDM - Planta de Ordenamento - Carta de Qualificação do Solo em Área de Frente Urbana Contínua em Consolidação. Contudo, não obstante este enquadramento em PDM, o terreno não apresenta capacidade construtiva autónoma uma vez que não é, servido por via pública com infra-estrutura mínima (condição de edificabilidade imposta pelo Código Regulamentar do Município do Porto — Parte B, Capítulo II Secção 1 — artigo B-1/3º) -----

Para uma informação mais exaustiva, deverá ser instruído um pedido de informação prévia, nos termos da Portaria 232/08, de 11 de Março-----

E, por ser verdade, passei esta certidão, que vai por mim assinada e autenticada com selo branco de uso nestes serviços.-----

Porto, Paços do Município, aos treze dias do mês de Março do ano de dois mil e nove.» - cfr. o documento de fls. 124 dos autos.

15. Em 19/03/2009, foi o fiel depositário notificado da adjudicação do imóvel à Requerente e para entregar as chaves no respectivo Serviço de Finanças no dia 26/03/2009 - cfr. o documento de fls. 91-92 dos autos.

16. O imóvel em causa nos autos encontra-se descrito na Caderneta Predial Urbana e na Certidão da Conservatória do Registo Comercial como “Terreno para Construção” e “Terreno destinado a construção”, respectivamente — Cfr. os documentos de fls. 115 e 117 dos autos.

17. A Requerente almejava a aquisição de um terreno destinado à construção de uma moradia para sua habitação — cfr. os depoimentos das testemunhas inquiridas.

18. A Requerente procedeu à inspecção do lote de terreno em questão após a aquisição, tendo então constatado que o mesmo não possui acesso autónomo à via pública — cfr. os depoimentos das testemunhas inquiridas.

19. Em 20/03/2009, deu entrada no Serviço de Finanças de Porto-1, o presente requerimento de anulação da venda - cfr. o documento de fls. 94 e seguintes dos autos.

3 – DO DIREITO

A meritíssima juíza do TAF do Porto julgou improcedente o pedido de anulação da venda por entender que:

“I. RELATÓRIO

A....., contribuinte fiscal n.º, residente na Rua, n.º, em Rio Tinto, Gondomar, veio requerer a anulação da venda, levada a cabo pelo Serviço de Finanças de Porto 1, no processo de execução fiscal n.º 3174199601022334, alegando, em súmula, que após ter apresentado a proposta de aquisição veio a aperceber-se de que as qualidades do prédio adquirido divergiam das que tinham sido anunciadas e que foram determinantes para a tomada de decisão de apresentação da proposta e também da existência de limitação relevante que não tinha sido tida em consideração na decisão tomada.

Terminou peticionando a anulação da venda, com a restituição da quantia paga, acrescida dos juros legais moratórios que se vencerem após a citação, até integral e efectiva restituição.

Notificados para, querendo, se pronunciarem, sobre o pedido de anulação de venda, a Fazenda Pública e o Executado nada disseram.

Procedeu-se à inquirição das testemunhas arroladas.

Notificadas as partes para alegações escritas, apenas a Requerente usou desta prerrogativa, tendo, no essencial, reafirmado a posição anteriormente assumida.

Após, foram os autos com vista ao Exmo. Magistrado do Ministério Público, que emitiu Parecer no sentido da improcedência do requerido.

Foram as partes notificadas do Parecer emitido.

II. SANEAMENTO PROCESSUAL

(...)

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 — De facto

(...)

III.2 — De Direito

Nos presentes autos, vem a Requerente, na qualidade de compradora, peticionar a anulação da venda levada a efeito no processo de execução fiscal n.º 3174199601022334, com fundamento em erro sobre as qualidades do imóvel adquirido por falta de conformidade com o que fora anunciado e na existência de limitação que não foi tomada em consideração e que excede os limites normais inerentes ao direito de propriedade adquirido.

Em concreto, sustenta a Requerente que tendo a aquisição do referido prédio como fim único e exclusivo a construção de uma moradia unifamiliar para sua habitação, interpretou o teor do anúncio como estando em causa a venda de um lote de terreno para construção, tendo reforçado essa sua

convicção acerca da viabilidade construtiva do imóvel, ao consultar quer a inscrição matricial, quer a descrição predial do prédio em referência, e que, tendo procedido à inspecção do lote após a aquisição, foi confrontada com o facto de o prédio em causa ser um prédio encravado, sem acesso autónomo à via pública, mas apenas através ao prédio urbano sito na Rua de n.º, não existindo nenhum título aquisitivo da serventia de passagem que lhe confira o direito de ali passar.

Mais refere a Requerente, que tendo tomado conhecimento, junto da Câmara Municipal do Porto, que o aludido prédio não tem capacidade construtiva autónoma, era a Fazenda Nacional conhecedora de tal limitação, a que atendeu para efeitos da avaliação do prédio em questão, mas que omitiu nos anúncios publicados.

Os fundamentos para a anulação da venda em processo de execução fiscal não estão expressamente previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), pelo que, nesta matéria, são subsidiariamente aplicáveis as normas do Código de Processo Civil (cfr. os artigos 908.º e 909.º aplicáveis *ex vi* artigo 2.º, alínea e) do CPPT).

Assim, de acordo com o n.º 1 do citado artigo 908.º do CPC pode a venda ser anulada desde que se verifique alguma das circunstâncias aí previstas, a saber:

a) A existência de algum ónus ou limitação que não fosse tomada em consideração e que exceda os limites normais inerentes aos direitos da mesma categoria;

b) O erro sobre a coisa transmitida por falta de conformidade com o que foi anunciado.

Desde logo, e diversamente do regime geral da anulação do negócio jurídico por erro (cfr. os artigos 247.º e 251.º do Código Civil), no domínio da anulação da venda em processo executivo não exige o legislador a essencialidade do elemento sobre que recaiu o erro para o declarante, nem o seu conhecimento ou cognoscibilidade pelo declaratório.

Quanto ao erro sobre a coisa transmitida, exige-se sim que o mesmo provenha de falta de conformidade entre a identidade ou as qualidades da coisa e o que foi anunciado, irrelevando, para efeitos de anulação, o entendimento subjectivo do comprador sobre as qualidades do objecto, pelo que só pode a venda ser anulada se for de entender que o objecto transmitido não tinha as características que foram anunciadas.

Diferentemente, no caso de ónus ou limitações que não tenham sido tomados em consideração, não obstante a situação não difira substancialmente do erro sobre as qualidades do objecto, não se estabelece idêntica dependência, bastando que a sua existência seja uma surpresa para o comprador, que não contava nem tinha razões para contar com ela e que não tenha, por isso, levado em conta tais ónus e limitações no momento da venda. Dito de outro modo, não será necessário que nos anúncios se refira expressamente que não existem ónus ou limitações que afinal existem, bastando que neles se omita qualquer referência sobre a sua existência, quando existam ¹ (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, *in* código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e comentado, Áreas Editora, 2011, IV volume, página 178.).

Constitui ónus ou limitação o direito real que não deva caducar com a venda (visto que os direitos reais de garantia caducam, nos termos do disposto no artigo 824.º, n.º 2 do Código Civil) e o direito pessoal de gozo que seja eficaz em relação ao comprador (como é o caso do direito ao arrendamento), mas já não v.g. o direito do promitente-comprador sem eficácia real.

Ademais, deverá o ónus ou limitação exceder os limites normais inerentes aos direitos da mesma categoria, considerando-se dentro dos limites normais as limitações legais ao direito de propriedade (limitações gerais, restrições provenientes de providências administrativas gerais e abstractas, ónus resultante de plano de urbanização, etc) e as servidões legais ainda não constituídas ² (Cfr. José Lebre de Freitas, *in* código de Processo civil Anotado, Coimbra Editora, Volume 3.º, página 610.).

Em qualquer caso, será indiferente que o comprador tenha culpa na ocorrência do erro, pois a desculpabilidade ou escusabilidade do erro não foi prevista pelo legislador como requisito da relevância deste ³ (Cfr. Carlos Alberto da Mota Pinto, *in* Teoria Geral do Direito civil, Coimbra Editora, 3ª Edição, página 511.).

Vejam os.

Da existência de erro sobre as qualidades do imóvel transmitido

No caso em apreço, foi anunciada a venda de “Prédio urbano constituído por Lote de terreno, com acesso pelo prédio sito na Rua de, n.º,”, tendo a Requerente tomado conhecimento, em momento posterior, através de informação prestada pela Câmara Municipal do Porto, que o terreno não apresenta capacidade construtiva autónoma por não ser servido por via pública com infra-estrutura mínima, condição de edificabilidade imposta pelo Código Regulamentar do Município do Porto (cfr. os itens 5), 6) e 14) do probatório).

A Requerente foi, assim, vítima de erro; mas este procedeu do seu convencimento de que existia uma determinada realidade - um terreno para construção, com acesso autónomo à via pública -, que afinal não se verifica.

Verifica-se, porém, que o objecto transmitido tem as características que foram anunciadas, tratando-se de “Lote de terreno, com acesso pelo prédio sito na Rua de, n.º,”.

Ora, como atrás se referiu, o entendimento subjectivo do comprador sobre as qualidades do imóvel adquirido não releva no domínio da venda em processo de execução fiscal, pelo que inexistente fundamento para a anulação da venda com base em erro sobre as qualidades do objecto transmitido por não haver falta de conformidade com o que foi anunciado.

Da existência de limitação relevante, não tomada em consideração, decorrente da falta de acesso autónomo do prédio à via pública

Sobre as indicações a incluir em todos os meios de publicitação da venda em processo de execução fiscal rege o n.º 5 do artigo 249.º do CPPT, exigindo-se na alínea c) do referido artigo a “descrição sumária dos bens”.

Por “descrição sumária dos bens” entende-se a necessidade de os elementos divulgados serem suficientes para que os potenciais interessados formem uma ideia sobre as características do bem, nos seus aspectos quantitativos e qualitativos, devendo os anúncios incluir todos os dados pertinentes, susceptíveis de influir no juízo sobre o conteúdo das propostas de aquisição, ou seja, com interesse para os proponentes, e desde que sejam conhecidos no processo.

Assim, e desde logo, dos anúncios deverá constar toda a informação relevante para a formação da vontade do comprador que não seja possível obter através do exame dos próprios bens. Trata-se de uma exigência manifestamente imposta pelas regras da boa-fé que deve caracterizar a generalidade das relações contratuais (artigo 227.º, n.º 1 do Código Civil) e toda a actividade da Administração pública (artigo 266º, n.º 2 da CRP)” 4 (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, *in* Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Áreas Editora, 2011, IV volume, página 121.).

Ora, na situação em apreço, resultou demonstrado que a Requerente apenas teve conhecimento de que o imóvel que comprara no âmbito da execução fiscal em causa não tinha acesso autónomo à via pública aquando da inspecção ao local, que efectuou após a aquisição do bem (cfr. o item 18) do probatório).

No entanto, para além de a circunstância de o prédio não ter acesso autónomo à via pública não se tratar de ónus (real) ou limitação relevante, para efeitos da anulação da venda nos termos do disposto no artigo 908º, n.º 1 do CPC, e de tal situação poder ter sido oportunamente constatada pelos potenciais interessados na compra, entre os quais se inclui a Requerente, através do exame do próprio bem, no período de cerca de um mês e meio que antecedeu a venda, contado desde a publicação dos anúncios, tal informação resultava já do próprio teor dos anúncios publicados, de onde consta tratar-se de um “Prédio urbano constituído por Lote de terreno, com acesso pelo prédio sito na Rua de, n.º,” ou seja, de um prédio, com (único) acesso por outro prédio, sem que fosse mencionada a confrontação com qualquer caminho (cfr. os itens 5), 6) e 7) do probatório).

Consequentemente, não tinha a alegada inexistência de capacidade construtiva autónoma do imóvel, decorrente de tal circunstância, que constar do anúncio da venda, até porque não existia qualquer acto oficial da entidade administrativa competente que a reconhecesse, mas apenas a opinião de perito que fez a avaliação e que, inclusive, teve esse factor em conta no valor atribuído ao imóvel (cfr. o item 3) do probatório).

E, sendo certo que os anúncios publicados identificavam os artigos referentes à inscrição matricial e à descrição na Conservatória do Registo Predial competente, decorrendo de tais elementos estar o prédio em questão aí identificado como “Terreno para construção” (cfr. o item 16) do probatório), sempre se dirá que tal facto não atribui ao comprador qualquer direito subjectivo a construir, sendo entendimento pacífico que o *jus aedificandi* não se apresenta, à luz do texto constitucional, concretamente do artigo 62.º da Constituição da República Portuguesa 5 (Neste sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 10/10/2002, no processo n.º 0912/02.), como fazendo parte integrante do direito fundamental de propriedade privada, sendo a faculdade de construir e de edificar configurada maioritariamente como uma concessão jurídico-pública e dependente dos planos urbanísticos.

Por fim, não estando em causa o desejo da Requerente de adquirir um terreno para construção de uma moradia, foi pela mesma admitido, perante o Serviço de Finanças, logo após ter sido notificada da aceitação da sua proposta e para fazer o depósito do preço correspondente, que ter-se-á tratado de um lapso decorrente do uso inexperiente do envio de propostas, pois o que o que queria realmente adquirir era uma fracção e não o terreno em questão (cfr. os itens 9) e 17) do probatório).

Dito isto, não se poderá dizer que a Requerente tenha sido induzida em erro por falta de conformidade com o que foi anunciado ou que tenha sido omitida nos anúncios a referência à existência de qualquer limitação que deles devesse constar, pelo que se auto-convencida das (inexistentes) potencialidades construtivas do imóvel o adquiriu sem se assegurar que as mesmas existiam ou se não era esse o imóvel que pretendia adquirir, *sibi imputet*.

Nesta conformidade, e sem necessidade de maiores considerações, resta concluir pela improcedência da pretensão da Requerente formulada nestes autos.

IV. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, julga-se improcedente o pedido de anulação da venda levada a cabo no processo de execução fiscal n.º 3174199601022334.”

DECIDINDO NESTE STA

A questão que se coloca no presente recurso é a de saber se nos anúncios para venda do bem em causa nos autos ocorreu erro relevante justificativo da impetrada anulação de venda.

Para a M^a Juíza de 1^a Instância “a Requerente foi, assim vítima de erro; mas este procedeu do seu convencimento de que existia uma determinada realidade - um terreno para construção, com acesso autónomo à via pública -, que afinal não se verifica.

Verifica-se, porém, que o objecto transmitido tem as características que foram anunciadas, tratando-se de “Lote de terreno, com acesso pelo prédio sito na Rua de, n.º”.

Vejam os:

É sabido e exacto que, o entendimento subjectivo do comprador sobre as qualidades do imóvel adquirido não releva no domínio da venda em processo de execução fiscal.

Ainda assim, o erro sobre o objecto pode ser determinado pela insuficiência e imprecisão do anúncio de venda, os quais a nosso ver, devem respeitar as boas regras publicitárias, designadamente o dever de informar e publicitar com rigor.

No caso dos autos a adquirente do bem imóvel, manifestamente, licitou de boa fé, pensando estar a adquirir um lote de terreno para construção urbana quando afinal este não tinha capacidade construtiva autónoma, qualidade omitida no anúncio de venda que ao qualificar o bem em causa como lote de terreno indicando ainda a “área de implantação do edifício (a construir); a área bruta de construção e a área bruta dependente, induzia e fazia supor exactamente o contrário, a existência dessa capacidade construtiva. Este elemento negativo (falta de capacidade construtiva autónoma) no caso, era essencial constar da publicitação para nivelar de forma diferente os fins ou qualidades que o geral dos cidadãos atribui a um vulgarmente designado “lote de terreno para construção” e também por ser decisiva para a formação da vontade do comprador e do preço a pagar (veja-se que a ora recorrente licitou por 40.000 Euros um bem colocado à venda por bastante menos- 21.987Euros). Não foi a adquirente que criou subjectivamente qualidades a um bem que não as possuía mas antes ocorreu a falta de publicidade de uma característica negativa ou limitação do bem a vender que de regra não existiria por se tratar exactamente de um lote para construção. Estamos perante erro essencial por à compradora interessar comprar um lote de terreno para construção, como resulta do n.º 17º do probatório, e ainda que fosse um mero erro instrumental sempre terá tido influência na formação do preço oferecido. Ora, no dizer de J. Lopes de Sousa in CPPT anotado e comentado, 11ª edição 4º volume a fls. 179 basta o mero erro instrumental para justificar a anulação da venda e será indiferente que o comprador tenha culpa na ocorrência do erro. A nosso ver, pensamos que não pode ser penalizada a adquirente, por não ter feito diligências prévias no sentido de identificar “in loco” o bem a vender. Não podemos esquecer que, cada vez mais, vivemos numa sociedade de informação onde as aquisições de bens e outros negócios se apresentam e fazem à velocidade da vida moderna e dos actuais meios de comunicação o que é compreensível e universalmente aceite. Daí, o maior rigor que se deve exigir na publicitação a quem apresenta para venda produtos em tais meios de comunicação, incluindo os Jornais.

Ademais, resulta do probatório, que na ficha da avaliação promovida pelo Senhor Chefe do Serviço de Finanças do Porto 1, antes de ser anunciada a venda consta além do mais a seguinte “descrição da avaliação”: *«Trata-se de um lote de terreno interior; cujo acesso é feito a partir do prédio sito à Rua de não possuindo assim o mesmo acesso autónomo, nem capacidade construtiva autónoma. Dadas as características do lote de terreno, admitiu-se que o mesmo possa servir para ampliação do prédio com entrada pelo n.º da Rua de, tendo o mesmo sido avaliado nesse pressuposto.»* - cfr. fls. 55 dos autos.

Tal facto, conhecido da Administração tributária indicia a falta de rigor com que decorreu a apresentação pública do bem a vender que ao ser identificado como lote de terreno e ao indicar a área de implantação do edifício a construir, sem especificar que tal edificação só poderia ser para ampliação do prédio com entrada pelo n.º da Rua, induzia em erro qualquer potencial comprador quanto à capacidade construtiva autónoma do referido lote de terreno. Reafirma-se não poder ser penalizado o destinatário da publicidade que agindo de boa fé e com falsa representação, por ter criado, face ao quadro publicitário, a convicção de estar a licitar um terreno para construção urbana sem limitações que no entanto existiam, facto que não foi salientado e, devia tê-lo sido, no anúncio de venda.

Tanto basta para que reconhecamos a existência de limitação que não foi tomada em consideração pela compradora, requerente da anulação da venda, determinativa de erro sobre a coisa transmitida ocorrendo ainda falta de conformidade com o que foi anunciado, tudo determinando nos termos do artº 908 n.º 1 do CPC a anulação da venda que ora se determina, com as legais consequências.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juizes deste STA em conceder provimento ao recurso revogando a decisão recorrida e determinando a anulação da venda referida, designadamente, em 4), 5), 7) e 8) do probatório, restituindo-se à recorrente a totalidade do preço pago mais acréscimos pagos por conta da mesma venda e ainda juros moratórios à taxa legal vencidos desde a data da notificação da Fazenda Pública para se pronunciar sobre ao pedido de anulação da venda (vide fls. 157) até integral pagamento.

Custas a cargo da Fazenda Pública mas apenas em 1ª Instância uma vez que não contra-alegou neste STA.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Assunto:

Taxa de promoção do vinho. Direito comunitário. Auxílio de Estado. Obrigação de comunicação prévia. Controlo dos auxílios não notificados. Auxílios de minimis. Princípio da proporcionalidade. Princípio da confiança e da segurança jurídica.

Sumário:

- I — *Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92.º do Tratado (actual artigo 107.º do TFUE) com vista a avaliar a legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE.*
- II — *A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I. P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62 % do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.*
- III — *Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I. P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.*
- IV — *Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, «um grau suficiente de probabilidade» de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.*
- V — *A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62 % do financiamento da actividade do IVV, I. P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.*
- VI — *A anulação total da taxa com o consequente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, I. P., pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.*

Processo n.º 1311/12-30.

Recorrente: A. . ., L.^{da}

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I. P.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

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

- Relatório -

1. A....., Lda., recorrente nos presentes autos, notificada do acórdão proferido em 22 de Maio 2013, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo Fiscal de Viseu, que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de taxa de promoção relativa ao mês de Janeiro de 2006, vem, ao abrigo do disposto no artigo 125.º do CPPT e nos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) e n.º 4, 716.º, 203.º, n.º 1 e 205.º, n.º 1 do CPC (aplicáveis *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT), e nos termos de fls. 353 a 366 dos autos, imputar ao referido Acórdão nulidade processual decorrente da violação do princípio do contraditório e por apreciação de matéria de facto e violação da competência em razão da hierarquia, bem como (duas) nulidades do acórdão por omissão de pronúncia – ao não se declarar incompetente em razão da hierarquia, excepção que é de conhecimento oficioso e por alegada violação de regras comunitárias (em concreto, a norma constante do n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento

(CE) n.º 1998/2006, da Comissão – e bem assim o vício de *inconstitucionalidade* (ao não proceder ao reenvio prejudicial para o TJUE requerido pela então recorrente e ao não aplicar aos presentes autos a norma ínsita do n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão), por alegada violação do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa e, no primeiro caso, também do princípio do *juíz legal/natural*.

2. Respondeu o Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., nos termos de fls. 368 a 373 dos autos, no sentido de que *inexistem inequivocamente as nulidades arguidas, devendo manter-se “in totum” o acórdão proferido*.

3. Foram dispensados os vistos, dada a simplicidade da questão.

Cumpre, pois, apreciar e decidir.

4. **Apreciando.**

O Acórdão proferido nos presentes autos limita-se a reiterar, acolhendo na íntegra e reproduzindo a respectiva fundamentação, o já então decidido por Acórdão deste Supremo Tribunal de 23 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 29/13.

Este Acórdão foi entretanto também arguido de algumas nulidades e inconstitucionalidade pela recorrente (nulidades por violação do princípio do contraditório e por contradição entre os fundamentos e a decisão e inconstitucionalidade pela decisão de não reenvio), sendo que as demais também arguidas nos presentes autos o foram igualmente em relação ao Acórdão deste Supremo Tribunal proferido no rec. n.º 1503/12, sendo que, em ambos os casos, todas foram julgadas inverificadas por Acórdãos deste Supremo Tribunal do passado dia 26 de Junho (proferidos nos recursos n.º 29/13 e 1503/12).

É este julgamento que também aqui se reitera, nos termos e com os fundamentos constantes dos Acórdãos do STA de 26 de Junho de 2013 - recursos n.º 29/13 e 1503/12 -, salvo quanto à alegada nulidade resultante de contradição entre os fundamentos e a decisão, não arguida nos presentes autos.

Razão pela qual se indeferirá o requerido.

- Decisão –

5. Assim, nos termos e pelos fundamentos, na parte aplicável, constantes dos Acórdãos deste STA de 26 de Junho de 2013 (rec. n.º 29/13 e 1503/12), cuja cópia deve ser junta, acordam os juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o requerido.

Custas pela requerente.

Lisboa, 10 de Julho de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Dulce Neto*.

Nota: Os acórdãos supra identificados encontram-se publicados em apêndice ao *Diário da República*, nos volumes correspondentes às datas em que foram proferidos.

Acórdão de 10 de Julho de 2013.

Processo n.º 1398/12-30.

Recorrente: A..., L.^{da}

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Notificada do teor do Acórdão proferido por este STA em 29.05.2013 (fls. 353/392), a Recorrente veio, ao abrigo do disposto nos art.ºs 668.º, n.ºs 1, alínea d), e 4, 716.º, 203.º, n.º 1, 205, n.º 1 todos do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 2.º, alínea e) do CPPT e art. 125.º, do CPPT, arguir a nulidade do acórdão, imputando-lhe os seguintes vícios:

- a) Nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório;
- b) Violação da competência deste STA em razão da hierarquia por ter apreciado matéria de facto nova;
- c) Nulidade por omissão de pronúncia;
- d) Inconstitucionalidade.

II. Como é do conhecimento das partes e deste STA foram interpostos dezenas de recursos pela recorrente versando a mesma questão.

Este STA deu resposta negativa a todos os recursos e seguiu a doutrina defendida no Acórdão de 23 de abril passado, proferido no Processo n.º 29/13.

Assim sendo, a resposta a dar agora à arguição das nulidades suscitadas tem de ter por base aquele acórdão.

A estas nulidades se respondeu já, entre outros, no processo 01503/12 que aqui seguiremos de perto ou transcreveremos na parte em que interessar.

Assim:

II.1. Nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório e incompetência do STA em razão da hierarquia.

Constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal, expressa, entre outros, no Acórdão do STA, de 29 de Outubro de 2008, proferido no recurso n.º 0556/08, de que “[n]ão existe a nulidade decorrente da preterição do contraditório se o Tribunal decidir uma questão suscitada nas contra-alegações do recorrido [...] se tiver sido dado cumprimento ao disposto no art.º 229º-A do Código de Processo Civil (notificação das contra-alegações ao Requerente)”.

Ora, no caso em apreço, tal como é salientado pelo Recorrido, “resulta claramente dos Autos, o IVV notificou sempre a Requerente das peças apresentadas, inclusivamente das suas contra-alegações de recurso”.

Assim, a recorrente poderia ter perfeitamente ter respondido a tal matéria caso a julgasse relevante para sua defesa, sem necessidade de notificação expressa para o efeito.

De todo o modo, essa matéria está consignada em legislação comunitária e nacional, pelo que o STA poderia apreciá-la, pelo menos para afastar a argumentação genérica da recorrente da necessidade de notificação dos auxílios de Estado. Quer dizer, se nem todos os auxílios carecem de notificação, nada impede que o tribunal aprecie os respetivos requisitos à luz do direito nacional e comunitário. Ou, por outras palavras, podendo haver auxílios com obrigatoriedade de notificação e outros sem essa obrigatoriedade, cabia até à recorrente alegar e provar fundamentos para essa notificação, o que não fez. Por isso, limitando-se este STA a interpretar as normas e não a aditar novos factos, não se pode falar em incompetência em razão da hierarquia.

De qualquer forma, como se escreveu no acórdão acima citado, proferido no Processo n.º 01503/12, o STA não fez assentar o seu julgamento na circunstância de a medida de auxílio em questão respeitar o limiar *de minimis* nem tão pouco na suposta aceitação por parte da Comissão da argumentação do Estado português sobre o cumprimento daquele limiar.

Com efeito, no Acórdão de 23 de Abril de 2013, proc n.º 29/2013, para o qual o acórdão ora recorrido remete, diz-se claramente que ainda que não se entendesse que no caso não havia lugar à obrigação de notificação, tal não implicaria necessariamente que houvesse razões para anulação da taxa de promoção do vinho, por força do princípio da proporcionalidade.

II.2. Nulidade por omissão de pronúncia.

Nesta parte iremos seguir o que ficou escrito no Processo n.º 1503/12, já que as situações são idênticas.

“A nulidade do acórdão por omissão, prevista no art.º 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, está directamente relacionada com o comando fixado n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil, segundo o qual «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».

Constitui jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal, vazada entre outros, no Acórdão de 9 de Maio de 2012, proc n.º 245/11, que a omissão de pronúncia só existe “quando o tribunal deixe, em absoluto, de apreciar e decidir as *questões* que lhe são colocadas pelas partes, isto é, os problemas concretos que haja sido chamado a resolver, e não quando deixe de apreciar *razões, argumentos, raciocínios, considerações, teses* ou *doutrinas* invocadas pelas partes em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão das questões colocadas.

O que significa que, como a doutrina e a jurisprudência têm repetidamente explicado, “*questões*” não se confundem com *argumentos* ou *razões*. Por isso, quando as partes colocam ao tribunal determinada *questão*, socorrendo-se a cada passo de várias razões ou fundamentos para fazer valer o seu ponto de vista, o que importa é que o tribunal decida a questão colocada, não lhe incumbindo apreciar todos os fundamentos, argumentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão.

A este propósito diz a Recorrente que o acórdão reclamado procedeu à aplicação do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, que disciplina os auxílios de *minimis*, mas que não analisou nem aplicou o n.º 4 do artigo 2.º do referido Regulamento, que contraria a decisão acolhida no mesmo.

Mais uma vez, resulta patente da argumentação da Recorrente que não existe qualquer omissão de pronúncia, mais sim discordância com o sentido da solução acolhida por este Supremo Tribunal que, segundo a sua óptica, está em contradição como o referido preceito.

Em suma, também não ocorre a nulidade do acórdão, por omissão de pronúncia”.

Acrescentaremos, no entanto que, de qualquer forma, a falta de pronúncia como a recorrente a refere conduziria a erro de julgamento e não vício de omissão de pronúncia, uma vez que o tribunal se pronunciou sobre a questão. Saber se bem ou mal constituiria então erro de julgamento.

II.3. Da inconstitucionalidade

Também aqui e porque a questão é idêntica e merece a mesma resposta, seguiremos o Processo citado, no qual ficou escrito o seguinte:

“Finalmente, alega a Recorrente que se verifica uma inconstitucionalidade decorrente: (i) da omissão do dever de reenvio prevista no parágrafo 3 do artigo 267.º do Tratado de Funcionamento União Europeia; (ii) por não aplicar aos presentes autos a norma ínsita no n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, verifica-se, igualmente, uma infracção ao artigo 8.º da Constituição da República.

Como bem argumenta o recorrido, “«[a] inconstitucionalidade material é o vício que afecta as normas ordinárias que infringem o disposto na Constituição e os princípios nela consignados, incluindo a interpretação que a tal conduza, pelo que não faz qualquer sentido jurídico a afirmação de que um acórdão é inconstitucional» — *cf.*: fr Acórdão do STJ, de 16 de Outubro de 2003, proferido no recurso n.º 03B1371”.

Por outro lado, “(...) o reenvio prejudicial só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional apreciar, tendo em conta as particularidades de cada processo, quer a necessidade de uma decisão prejudicial, quer a pertinência das questões a submeter — neste sentido, veja-se a decisão do próprio TJ (actual TU) de 6 de Outubro de 1982, *Cilfit e outros* (proc. C-283/81) e, a título nacional, *vide*, por todos, o recente aresto deste STA de 21 de Novembro de 2012, proferido no recurso n.º 0222/12”.

Neste último acórdão deste Supremo Tribunal, acolhendo a jurisprudência do próprio TJ⁽¹⁾, diz-se que a mesma vai no sentido de que “os órgãos jurisdicionais nacionais referidos são obrigados a cumprir o seu dever de reenvio a menos que concluam que a questão não é pertinente ou que a disposição do direito da União em causa foi objecto de uma interpretação por parte do Tribunal de Justiça ou que a correcta aplicação do direito da União se impõe com tal evidência que não dá lugar a qualquer dúvida razoável, devendo a verificação desta hipótese ser avaliada em função das características do direito da União, das dificuldades particulares de que a sua interpretação se reveste e do risco de surgirem divergências jurisprudenciais no interior da União”⁽²⁾.

Por conseguinte, à luz da citada jurisprudência, o reenvio só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional, “a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça”.⁽³⁾

Neste sentido, também segundo JÓNATAS MACHADO⁽⁴⁾ “o reenvio não é um recurso ou uma faculdade processual das partes do processo principal (...). O reenvio integra uma competência exclusiva de natureza jurisdicional. (...) O facto de uma das partes suscitar uma questão de interpretação ou validade de um acto da UE não significa que haja lugar a reenvio prejudicial.

“(...)”.

E, mais adiante, o mesmo Autor pondera que “O reenvio prejudicial para o TJUE é, em princípio, facultativo, dependendo exclusivamente de decisão discricionária do tribunal nacional. No entanto, casos há de reenvio obrigatório”, sendo que pressuposto importante que vale independentemente de se tratar de reenvio facultativo ou obrigatório “prende-se com a relevância da questão. Nos termos do art. 267º do TFUE, compete ao juiz nacional, a quem o litígio haja sido submetido, apreciar a necessidade de uma decisão prejudicial para a prolação de uma decisão final e decidir sobre a pertinência das questões que submete ao TJUE. A questão deve ser suficientemente relevante para o desfecho do caso concreto para justificar o reenvio (...)”.

Em suma, no caso dos autos, o acórdão recorrido, ao concluir pela desnecessidade do reenvio limitou-se a fazer uso da discricionariedade que lhe é própria na matéria, em conformidade com a jurisprudência do TJ e da doutrina.

Não procede, pois, a invocada nulidade do acórdão por inconstitucionalidade.

III. Nestes termos e pelo exposto, acorda-se em indeferir a arguição de nulidade do acórdão.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 10 de julho de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Pedro Delgado* — *Ascensão Lopes*.

⁽¹⁾ (Cfr., entre outros, os Acórdãos de: 4 de Novembro de 1997, *Parfums Christian Dior*, C-337/95; de 4 de Junho de 2002, *Lyckeskog*, C-99/00; de 15 de Setembro de 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03.)

⁽²⁾ (Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, *ob cit.*, p. 964 e Acórdão do TJ de 6 de Outubro de 1982, *Cilfit e outros*, C-283/81.)

⁽³⁾ (Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, *ob cit.*, p. 965.)

⁽⁴⁾ (Cfr. *Direito da União Europeia*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 577.)

Acórdão de 10 de julho de 2013.

Assunto:

Taxa de promoção do vinho. Auxílio estatal. Violação do dever de notificação do auxílio à Comissão Europeia. Ónus da prova do contribuinte relativamente ao dever de notificação dos auxílios.

Sumário:

- I — *A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do setor e representando mais de 62% do orçamento afeto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respetivo procedimento legislativo de criação.*
- II — *A Comissão concluiu, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afeta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, tendo apenas considerado auxílio a parte referente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão (isto até 31.12.2006)."*

Processo n.º 1505/12-30.

Recorrente: A..., L.^{da}

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – A..., Lda., com os demais sinais dos autos, vem recorrer da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de uma taxa de promoção devida pelo Instituto da Vinha e do Vinho, referente ao mês de Novembro de 2004 no montante de € 109.406,15, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A). O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação da taxa de promoção alegadamente devida ao Instituto da Vinha e do Vinho (doravante, “IVV”) com referência ao mês de Novembro de 2004.

B). A A... não se conforma com esta decisão e respectivos fundamentos, para mais quando os mesmos revelam a confusão que assoma o Tribunal a quo sobre a questão decidenda.

C). Ao contrário do que foi defendido nos autos pelo IVV e acolhido pelo Tribunal a quo na sentença ora posta em crise, o processo de investigação à taxa de promoção que foi iniciado pela Comissão (processo C43/2004) não é «totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da Impugnante» - cf. página 22 da sentença proferida nos autos -, sendo que neste entendimento radica a confusão e erro de julgamento que ocorreu em 1.^a instância.

D). Independentemente da eventual compatibilidade com o mercado comunitário da totalidade ou da parte do auxílio em questão relacionada com os vinhos produzidos em Portugal, o que é facto é que se verifica, no caso da taxa de promoção, uma ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação da medida à Comissão, ao arrepio do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE).

E). É essa ilegalidade ou vício que é apontado pela A... à aludida taxa de promoção nos presentes autos: a violação do disposto no artigo 88.º, n.º 3, do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) e consequente proibição de execução da medida, prevista no mesmo artigo.

F). A norma violada, constante do n.º 3 do art.º 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE), possui efeito directo, pelo que é invocável pela A... perante os órgãos jurisdicionais nacionais - cf., neste mesmo sentido, Parecer Jurídico junto aos autos, pág. 37 e ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, Auxílios de Estado e Fiscalidade, Almedina, pág. 300.

G). «[U]m particular pode ter interesse em invocar nos órgãos jurisdicionais nacionais o efeito directo da proibição de execução prevista no art.º 93º, n.º 3, último período, do Tratado CE (actual art.º 88.º, n.º 3, último período) [...] para obter a restituição de uma taxa cobrada violando esta disposição.» — cf.

Acórdão de 13.01.2005, STREEKGWEST WESTEUIJK NOORD — BRABANT, processo C-174/02 [sublinhado nosso], Acórdão de 11.12.1973, LORENZ, proferido no processo n.º 120/73, Acórdão de 21.11.1991, FNCE, proc. C-354/90 e Acórdão de 11.07.1996, SFET, proc. C-3994.

H). Nos presentes autos, não se trata de invocar a incompatibilidade com o mercado interno comunitário da medida em questão, ou invocar a eventual violação de qualquer outra disposição comunitária que determine a contrariedade substantiva da medida com o Direito Comunitário (nem a A... teria legitimidade para o efeito, uma vez que a proibição de auxílios concedidos pelos Estados-membros que falseiem ou ameacem falsear a concorrência no mercado interno, constante do actual n.º 1 do artigo 107.º do TFUE, não é susceptível, de per se, de surtir efeito directo, porquanto esse juízo de compatibilidade ou incompatibilidade com o mercado interno está sempre dependente da intervenção da Comissão Europeia, órgão que, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 1 do artigo 108.º do TFUE), detém a competência - exclusiva - para proceder ao exame permanente da compatibilidade dos auxílios dos Estados-Membros com o mercado interno.

I). A confusão em que acabou por cair o Tribunal a quo radicará, porventura, no facto de se limitar a reproduzir os argumentos esgrimidos nos autos pelo IVV, argumentos que denotam, claramente, que o IVV não compreendeu - ou, desabafe-se, ter-lhe-á sido mais conveniente não compreender... - o teor da questão suscitada expressa e claramente pela Impugnante na sua petição inicial e tão escorregada e detalhadamente abordada no Parecer que então juntou aos autos.

J). Não se abraça o canto da sereia levado a cabo pelo IVV na sua contestação, tentando conduzir o raciocínio do julgador, ao referir amiúde que:

«67. Uma vez que o único argumento em que a Impugnante se escuda para fundamentar a presente acção de impugnação judicial é o da pretensa incompatibilidade da taxa de promoção com o Direito Comunitário [...]

73. Deste modo, é patente a inadequação do uso da expressão «ilegalidade», que a Impugnante reiteradas vezes invoca para qualificar a taxa de promoção, com o propósito de fundamentar a contrariedade substantiva ao Direito Comunitário da quantia que autoliquidou.»

K). Repita-se: nos presentes autos, e atenta a respectiva petição inicial, a A... não alega a contrariedade substantiva ou a incompatibilidade da taxa de promoção com o Direito Comunitário; não procura sustentar por que a medida de auxílio em questão e o seu incidível modo de financiamento seriam incompatíveis com o mercado interno (como por exemplo sucederia caso se verificasse, por exemplo, a existência de uma discriminação dos produtos nacionais destinados ao mercado nacional e os destinados à exportação, mencionada na página 22 da sentença posta em crise).

L). AA... sustenta, sim, a ilegalidade da taxa de promoção decorrente da respectiva não notificação prévia à Comissão Europeia e respectiva execução antes de decisão final da Comissão, ao arremeter do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) — cf. petição inicial que dá causa aos autos, em especial os capítulos III.B) e V respectivos.

M). Essa ilegalidade é manifesta e incontestável, encontrando-se plenamente provada nos autos - cfr. alíneas F) G) e H) dos factos provados e teor da decisão da Comissão Europeia de iniciar o procedimento contraditório C43/2004, junto aos autos pela A... com a sua petição inicial e dada por integralmente reproduzida pelo Tribunal a quo na alínea G) dos factos provados).

N). Foi dada execução pelo Estado Português à taxa de promoção do vinho cobrada pelo IVV e às medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão - cf. parágrafos 1 e 3 da aludida Decisão da Comissão.

O). A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e o respectivo modo de financiamento em causa nos presentes autos no conjunto de auxílios não notificados, originando o processo de averiguações contraditório C43/2004- conforme melhor decorre do parágrafo 3 da mencionada decisão, que ora se transcreve: «(3) Resultando das informações prestadas ter sido dada execução ao dispositivo em causa, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados».)

P). Nos presentes autos, não se curava de averiguar, em concreto, da compatibilidade da taxa de promoção com o mercado interno comunitário - juízo de compatibilidade que incumbe, nos termos do Tratado, à Comissão Europeia e que resultará do teor da decisão final do procedimento de averiguações contraditório C43/2004 que vier a transitar.

Q). A Decisão da Comissão de iniciar o procedimento de exame contraditório C 43/2004, previsto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE), junta aos presentes autos com a petição inicial, é, pois, a prova plena de que a medida em questão foi executada sem notificação e autorização prévia da Comissão, tendo sido inscrita no registo dos auxílios não notificados à Comissão.

R). Independentemente do juízo de compatibilidade ou incompatibilidade com o mercado comum proferido a final sobre a medida em causa nos autos, o Estado Português não lhe podia ter dado execução, atenta a falta de notificação prévia e o efeito suspensivo previsto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE),

S). A proibição de execução ou efeito suspensivo previsto no n.º 3 do actual artigo 108.º TFUE foi, inclusivamente, recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 da Decisão da Comissão que se juntou com a petição inicial, muito se estranhando que a sentença do Tribunal a quo venha afirmar que «da decisão da comissão vinda de analisar, em lado nenhum é mencionada a proibição do Estado Português em executar o auxílio» (cf. página 22 da sentença recorrida);

T). O Tribunal a quo olvidou-se do parágrafo 147 dessa mesma Decisão da Comissão e - pior - olvidou-se das regras básicas de Direito Comunitário em matéria de auxílios estatais, nomeadamente do disposto no n.º 3 do artigo 88.º TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE), que ora transcrevemos, para que não restem dúvidas: «Deve a Comissão ser informada atempadamente dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. [...] O Estado-membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento haver sido objecto de uma decisão final».

U). É a expressa obrigatoriedade de notificação prévia e proibição de execução que se mostra violada no caso concreto e que serve de fundamento à presente impugnação judicial. Não é a imposição de uma qualquer injunção de recuperação ou juízo de incompatibilidade com o Direito Comunitário!

V). Não se diga que as dúvidas expressas pela Comissão sobre o auxílio em questão se cingem “aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e países terceiros” para procurar justificar que «[...] a instauração pela impugnante da presente acção de impugnação judicial, com base exclusivamente no facto de existir uma investigação da Comissão a aspectos parcelares da taxa de promoção, não pode ser tida como a despropósito e totalmente improcedente» - cf. página 20 da sentença ora posta em crise, reproduzindo o artigo 87.º da contestação do IVV.

W). O reembolso - ou, in casu, a anulação da liquidação da taxa de promoção efectuada pela A..., com as demais consequências legais - requerida nos presentes autos não decorre da adopção, por parte da Comissão, de qualquer injunção de recuperação quanto ao montante da taxa em causa, por considerar que a mesma é incompatível com o direito comunitário (o que, quanto muito, aconteceria a final, com o trânsito da decisão da Comissão sobre a materialidade da questão e quanto ao âmbito dessa decisão); decorre, simples e directamente, da violação da obrigação de notificação prévia e proibição de execução constante do artigo 88.º, n.º 3, do TCE (actual artigo 108.º, n.º 3, do TFUE).

X). O Estado Português não poderia a cobrar a taxa de promoção sem ter previamente notificado a Comissão da mesma e até decisão final, transitada, da Comissão sobre a compatibilidade dessa taxa com o Direito Comunitário.

Y). Em 20 de Julho de 2010, a Comissão Europeia proferiu a decisão relativa à compatibilidade/incompatibilidade desta taxa de promoção com o Direito Comunitário (“Decisão de 20.07.2010”), decisão que foi junta aos autos pelo IVV com a contestação apresentada nos autos conexos 371/09.3 BEVIS e cuja junção certificada aos presentes autos foi ordenada pelo Tribunal a quo (conforme melhor decorre da nota prévia à sentença que ora se recorre) – cf. alínea H) dos factos provados.

Z). Todavia, para além de tal decisão respeitar apenas à parte do procedimento que analisa a compatibilidade dos auxílios e da taxa de promoção relativa ao período decorrido até 31 de Dezembro de 2006 (cf. parágrafo 133 da Decisão de 20.07.2010), aguardando-se ainda, por isso, a prolação de decisão do procedimento C43/2004 quanto ao período decorrido dessa data em diante, importará notar que esta Decisão de 20.07.2010 não transitou ainda, atento o recurso interposto pelo Estado Português igualmente junto aos autos de forma incompleta e parcelar pelo IVV nos autos conexos 371/09.3 BEVIS, cuja junção certificada aos presentes autos foi ordenada pelo Tribunal a quo (conforme melhor decorre da nota prévia à sentença de que se recorre).

AA). Esta Decisão de 20.07.2010, ainda que, quando transitar, venha declarar a totalidade do auxílio compatível com o mercado comum, o que é facto é que semelhante decisão da Comissão não vem validar ou legitimar ex post facto as medidas de execução e implementação até então empreendidas em violação da obrigação de notificação prévia e proibição de execução, conforme decorre da jurisprudência comunitária (cf., por exemplo, Ac. de 21.11.1991, FNCE, proc. C354/90) e foi explicado na petição inicial que dá causa aos autos (cf. capítulo IV - A) respectivo).

BB). Tais medidas - em que se insere a cobrança da taxa em questão nos autos - eram inválidas porque aplicadas em violação da obrigação de notificação e proibição de execução constante da parte final do artigo 88.º, n.º 3 do TCE (actual artigo 108.º, n.º 3, do TFUE), e conservar-se-ão inválidas por mais regular e legítimo que se considere o auxílio investigado. «Se assim não fosse, discorre a jurisprudência, o efeito directo da norma seria prejudicado e os direitos dos particulares, que as jurisdições nacionais devem acautelar, desprotegidos.» - cf. pág. 38 do Parecer junto aos autos com a petição de impugnação.

CC). «[U]ma decisão da Comissão que declare um auxílio não notificado compatível com o mercado comum não tem por consequência regularizar, a posteriori, os actos de execução que são inválidos por terem sido adoptados em violação da proibição contida nessa disposição [n.º 3 do art.º 88.º], porquanto «qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a inobservância, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia do seu efeito útil.» - cf. Acórdão de 05.10.2006, TRANSALPINE ÖLLEITUNG IN ÖSTERREICH GMBH, processo C-368/04, n.º 41; cf., ainda, Acórdão de 21.10.2006, processo C-261/01 e 262/02.

DD). É irrelevante - isso sim- para o objecto e matéria de facto dos presentes autos, saber se a medida em questão é ou não compatível com o Direito Comunitário ou se é só parcelarmente compatível ou quais os aspectos da mesma que estão em investigação pela Comissão por suscitarem dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

EE). A taxa de promoção, sendo uma, consubstancia - conforme está alegado, provado, explicado e demonstrado nos autos e vem até afirmado pela própria Comissão Europeia (cf. parágrafos 56 a 58, entre outros, da Decisão da comissão e, por exemplo, parágrafo 113 da Decisão de 20.07.2010), a fonte de financiamento de auxílios de Estado, pelo que não poderia ter sido posta em execução sem ter sido notificada previamente à Comissão e até que esta emitisse o seu exclusivo parecer de conformidade ou não da mesma taxa de promoção com o Direito Comunitário!

FF). O Estado Português pôs em execução uma medida que não notificou à Comissão e ainda antes de ser notificado de uma decisão final daquele órgão comunitário, em total desrespeito pelo disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE), pelo que semelhante medida - a taxa de promoção - é, inegavelmente, ilegal.

GG). A taxa de promoção constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação, auxílios estatais não notificados e cuja compatibilidade com o mercado comum é objecto de verificação pela Comissão no já muito mencionado procedimento contraditório C43/2004.

HH). Constituindo, pois, a única fonte de financiamento desses auxílios, o produto desta taxa influencia, em consequência, de forma directa a importância do auxílio, de tal forma que uma diminuição do produto da taxa implica uma diminuição dos recursos de financiamento das medidas de promoção e formação.

II). Em conformidade com jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (cf., entre outros, Acórdãos de 25.06.1970. França/Comissão; de 21.10.2003, Eugene Van Calter, Openbaar Slachthuis; ou de 13.01.2005, Streejgewest Westelijk Noord-Brabant), este concreto modo de financiamento desses auxílios de Estado — a taxa de promoção - é parte integrante da medida de auxílio prevista: o produto da taxa de promoção influencia directamente o montante dos auxílios em questão e, por consequência, influencia a apreciação da compatibilidade destes auxílios com o mercado comum, devendo, por isso, incorporar a notificação devida à Comissão.

JJ). Ainda que esta taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revistam a natureza de auxílios, o que é facto é que ela constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e, como tal, faz parte integrante dessa medida - cf., por exemplo, parágrafo 112 da Decisão de 20.07.2010.

KK). «A liquidação e cobrança da taxa de promoção consubstancia o modo de financiamento do auxílio à promoção do vinho, configura uma das medidas de execução indispensáveis à outorga do auxílio estatal, faz parte da medida prevista num sentido amplo.» - cf. página 48 do Parecer jurídico junto aos autos.

LL). Tal como explicado pela Comissão Europeia nas decisões que vimos citando (cf. parágrafo 130 da Decisão da Comissão e, bem assim, parágrafo 108 da Decisão de 20.07.2010), mesmo o próprio modo de financiamento, ou seja, mesmo a própria taxa de promoção, em si, poderia ser incompatível com as normas do Tratado, por ter, porventura, um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia (por exemplo, ao financiar as prestações de serviços do IVV aos operadores nacionais do sector e de coordenação da sua actividade).

MM). Não é dessa incompatibilidade da própria taxa, em si, com o direito comunitário de que igualmente se cura nestes autos, mas tal facto é particularmente demonstrativo da necessidade de notificação prévia e consequente proibição de execução da taxa de promoção, independentemente de financiar outros serviços e actividades.

NN). A taxa de promoção, constituindo a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação, podendo ter um efeito protector que vai para além desses auxílios propriamente ditos que financia, não tendo sido notificada previamente à Comissão e continuando a ser mantida em execução, é necessariamente inválida até à prolação e trânsito final da decisão da Comissão sobre a respectiva compatibilidade com o mercado comum.

OO). A taxa de promoção não podia, por isso, ser cobrada. E tendo-o sido - como o foi (cf. parágrafo 132 da Decisão de 20.07.2010: «Portugal deu execução ilegalmente ao financiamento das campanhas de promoção genérica do vinho, financiadas por meio de uma taxa cobrada sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados dos outros Estados-Membros, em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE») - impõe-se agora aos órgãos jurisdicionais nacionais que declararem a anulação dos actos de liquidação da taxa de promoção relativos ao período em questão, uma vez que o estabelecimento daqueles auxílios e daquela taxa de promoção, sem prévia pronúncia da Comissão Europeia, é contrário ao Direito Comunitário - o que, em concreto, se requereu nos presentes autos relativamente ao acto de liquidação da taxa de promoção do período de Outubro de 2004 e veio a ser, com manifesto erro de julgamento, indeferido em primeira instância.

PP). «75. Enquanto a apreciação da compatibilidade de medidas de auxílio com o mercado comum é da competência exclusiva da Comissão, agindo sob a fiscalização do Tribunal de Justiça, os órgãos

jurisdicionais nacionais zelam pela salvaguarda dos direitos dos particulares em caso de violação da obrigação de notificação prévia dos auxílios de Estado à Comissão, prevista no artigo 93º, n.º 3, do Tratado [88.º, n.º 3] (v. acórdão de 17 de Junho de 1999, *Piaggio*, C-295/97, *Colect.*, p. 1-3735, n.º 31).» - cf. parágrafo 75 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

QQ). «53. A este propósito, importa recordar, por um lado, que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93º, n.º 3 [88.º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo (acórdãos, já referidos, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e o.*, n.º 30), e, por outro, que o Estado - Membro é, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, *Comateb e o.*, C-192/95 a C-218/95, *Colect.*, p. 1-165, n.º 20)»

— cf. parágrafo 53 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

RR). «62. Importa ainda sublinhar que a ilegalidade de uma medida de auxílio, ou de uma parte dessa medida, em virtude da violação da obrigação de notificação prévia à sua execução, não é afectada pelo facto de a referida medida ter sido considerada compatível com o mercado comum por uma decisão final da Comissão.»

— cfr. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

SS). «63. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, sob pena de prejudicar o efeito directo do artigo 93º, n.º 3 [88.º, n.º 3] último período, do Tratado e de não respeitar os interesses dos particulares que os órgãos jurisdicionais nacionais têm por missão proteger, a referida decisão final da Comissão não tem como consequência sanar, a posteriori, os actos de execução que eram inválidos por terem sido adoptados com inobservância da proibição contida nesse artigo. Qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a violação, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la de efeito útil (v. acórdão *Fédération nationale du commerce extédeur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, já referido, n.º 16).»

— cf. parágrafo 63 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo c-261/01 e 262/02.

TT). «64. Por outro lado, importa recordar que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93º, n.º 3 [88.º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo. Esta violação, invocada pelos particulares com legitimidade para tal e verificada pelos órgãos jurisdicionais nacionais, deve conduzir estes a daí retirarem todas as consequências, em conformidade com o seu direito nacional, no que se refere tanto à validade dos actos de execução das medidas de auxílio em causa como à cobrança dos apoios financeiros concedidos (v. acórdãos, já referidos, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e o.*, n.º 30).»

— cf. parágrafo 64 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

UU). O Tribunal a quo incorreu, pois, em manifesto e lamentável erro de julgamento na sentença proferida, rogando-se a este Venerando Tribunal a revogação de semelhante sentença aqui posta em crise.

Termos em que deverá o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.

Caso assim não se entenda e se suscitem dúvidas relativamente ao alcance da obrigação de notificação prévia e efeito suspensivo no caso da taxa em causa nos presentes autos, mais se requer, nos termos do art. 267º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, que a instância seja suspensa e se proceda ao reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que esta instância se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais nessa hipótese:

A implementação de uma medida parafiscal - in casu, a chamada taxa de promoção - que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.0 do TCE (actual artigo 108.º do TFUE)?

A resposta à questão anterior é alterada em alguma medida pelo facto do produto dessa taxa - consubstanciando embora a única fonte de financiamento desses auxílios, numa relação de afectação legal percentual - financiar igualmente, na percentagem remanescente, outro conjunto de serviços e actividades (podendo ter, por isso, porventura, um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia)?

O n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) permite a um Estado-Membro proceder à cobrança dessa medida parafiscal que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória - e que se encontra a ser alvo do procedimento previsto no n.º 2 do mesmo artigo, tendo sido inscrito no registo de auxílios de Estado não notificados, antes da decisão da Comissão e do trânsito dessa decisão sobre a respectiva compatibilidade?

Em caso negativo - e na hipótese de o Estado - Membro ter procedido à cobrança da referida medida parafiscal -, pode um contribuinte nacional recorrer aos Tribunais nacionais, invocando a violação da obrigação de notificação prévia e proibição de pôr em execução tal medida, para obter a restituição ou anulação da liquidação da taxa cobrada em violação dessa disposição?

II. Foram apresentadas contra-alegações pelo Instituto do Vinho e da Vinha, com as seguintes conclusões:

A). O presente recurso vem interposto da sentença que decidiu pela manutenção do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da taxa de promoção autoliquidada pela Recorrente e devida ao IVV, aqui Recorrido, com referência ao período mensal de Novembro de 2004.

B). O objecto do recurso é delimitado pelas conclusões da alegação do recorrente, não podendo o tribunal conhecer de matérias nelas não incluídas, a não ser que as mesmas sejam de conhecimento oficioso - cfr. artigos 660.º, n.º 2, 684.º, n.ºs 2 e 3 e 685.º-A, n.ºs 1 e 2, todos do Código de Processo Civil e Acórdãos do STA de 21 de Maio de 1992, proferido no recurso n.º 027044 e de 5 de Julho de 2012, proferido no recurso 053/2012.

C). A Recorrente limita o objecto do seu recurso à questão de saber se as medidas financiadas pela taxa de promoção em crise violam a obrigação de notificação prévia à Comissão Europeia dos auxílios estatais, prevista hoje no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, pelo que também só sobre esta questão podem incidir as presentes alegações - cfr. conclusões D e E das alegações da Recorrente.

D). Ao contrário do alegado pela Recorrente, na sentença proferida o Tribunal a quo demonstra ter compreendido os vícios que reputa imputáveis à taxa de promoção, pronunciando-se expressamente sobre eles, pelo que não enferma do erro de julgamento alegado.

E). Em quase todos os momentos das alegações de recurso da Recorrente, esta mesma, ao contrário de rebater a decisão a quo, as suas posições e respectivas apreciações, limita-se a invocar a incompreensão do Tribunal e secundar a posição por si já sustentada na p.i..

F). Ao invés de atacar propriamente a decisão a quo nos seus fundamentos, a Recorrente ataca a conduta do Tribunal baseando-se no por si já alegado na p.i. e no facto do Tribunal não ter aderido à sua posição.

G). O que, diga-se, seria desde logo suficiente para que não pudessem ser admitidas estas alegações que se apresentam em violação ao disposto nos artigos 685.º-A do CPC, aplicável, ex vi artigo 2.º do CPPT, e à vasta jurisprudência superior - cfr. por todos, acórdão do TCA Norte (1ª. Secção) no processo n.º 2370/08.3 BEPRT, de 24 de Fevereiro de 2012, acórdão do TCA Norte (1ª. secção) no processo n.º 28/11.5 BECBR, de 8 de Junho de 2012, e acórdãos do STA no recurso n.º 39.981 de 11 de Junho de 1997, no recurso n.º 766/03 de 4 de Março de 2004, e no recurso n.º 13.331 de 22 de Janeiro de 1992.

H). A sentença a quo, com base nos documentos juntos aos Autos, designadamente na decisão da Comissão Europeia de abertura do processo contraditório C-43/2004, decidiu pela improcedência da impugnação, na medida em que:

«é a própria Comissão que na decisão referida na alínea G. dos factos provados que refere que “o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal”, conclusão 144. Ora, não constituindo um auxílio estatal a taxa posta em causa pela Impugnante não faz sentido considerar a mesma ilegal enquanto a Comissão Europeia não proferir uma decisão final no âmbito do procedimento de investigação mencionado na alínea F. dos factos provados. Pelo que, afigura-se-nos desde já, a presente Impugnação não pode proceder. Pois, não estando em causa um auxílio estatal, a adopção de tal medida não carece de ser previamente notificada à Comissão Europeia nos termos do n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE» - cfr. p. 29 da sentença recorrida.

I). No dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou o Governo português da sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88º, n.º 2 do Tratado CE - hoje, artigo 108.º, n.º 2 do TFUE -, com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

J). Logo na decisão de abertura do procedimento a Comissão concluiu que o financiamento, através das receitas da taxa em causa, das actividades desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na acepção do agora artigo 107.º do TFUE.

K). Estando demonstrado no âmbito do procedimento que as receitas desta taxa correspondem a mais de 62% do orçamento associado ao funcionamento do IVV, quanto à grande maioria da consignação da taxa de promoção, não estamos sequer perante um auxílio de Estado, pelo que, quanto a essa larga componente, inexistia, por completo, qualquer obrigação de notificação da medida em causa.

L). A Comissão considera que também o apoio financeiro concedido à associação Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos víquicos, ou seja, a actividade desenvolvida em Portugal por aquela Associação,

não constitui um auxílio, na acepção do mesmo preceito, pelo que, também esta medida dispensava qualquer notificação prévia à Comissão.

M). A Comissão apenas deu início ao processo de investigação relativamente:

- i) às medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros;
- ii) ao regime de financiamento de tais medidas; e,
- iii) ao regime de financiamento das medidas relativas à formação.

N). Apenas e só relativamente a essa ínfima parcela poderia eventualmente discutir-se a violação do dever de notificação prévia previsto no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, o que deita por terra as pretensões da Recorrente de não pagar a totalidade da taxa por si autoliquidada.

O). O IVV foi notificado da decisão relativa ao procedimento instaurado em 28 de Setembro de 2010, a qual foi objecto de recurso por parte das autoridades portuguesas, factos também referidos pela Recorrente nas suas alegações de recurso.

P). Após negociações entre as partes, a Comissão adoptou a Decisão C(2012) 2111 final, de 4 de Abril de 2012, que altera as condições sétima e nona da Decisão de 2010 nos termos acordados com as autoridades portuguesas em termos que levaram o Estado Português a desistir do recurso pendente, entretanto extinto por despacho de 10 de Maio de 2012 - cfr. Decisões de 2010 e de 2012 (esta ainda não publicada no Jornal Oficial da União Europeia) juntas em anexo a estas contra-alegações como docs. n.ºs 1 e 2.

Q). A decisão final do procedimento conclui que, das três realidades averiguadas apenas as medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros e as medidas relativas ao respectivo regime de financiamento podem constituir auxílios de Estado nos termos do artigo 107.º do TFUE, mas não as medidas relativas ao regime de financiamento da formação, que não constitui um auxílio de Estado, pelo que não carece de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.

R). No âmbito da execução da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, a Comissão manifestou abertura para que Portugal demonstrasse que os apoios considerados como auxílios estatais no âmbito do procedimento conclusivo, respeitam os limiares de minimis aplicáveis, caso em que a Comissão consideraria a Decisão como executada.

S). O Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios de minimis concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.

T). Após confirmação de que os limiares de minimis aplicáveis não foram excedidos por nenhum dos agentes económicos do sector vitivinícola em Portugal, o IVV enviou uma carta à Comissão comunicando que os apoios respeitaram os limiares de minimis aplicáveis e que por esta razão o Estado considera a Decisão de 2010 plenamente executada, sem necessidade de proceder a qualquer reembolso.

U). Em Setembro de 2012- através de carta junta em anexo a estas contra-alegações como doc. n.º 3 -, a Comissão tomou boa nota do entendimento do Estado de que as poucas medidas classificadas como auxílio no âmbito da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, se encontram abrangidos pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006 e cumprem os limites de minimis aí estabelecidos.

V). Esta carta traduz, a confirmação da Comissão de que a taxa de promoção não padece de qualquer incompatibilidade com o direito da União Europeia em matéria de auxílios de Estado e que as medidas financiadas por meio desta taxa classificadas pela Comissão como auxílios estatais no âmbito do procedimento não careciam de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.

W). O Recorrido demonstrou, mesmo quanto às medidas investigadas pela Comissão, que estas não colocam quaisquer problemas de compatibilidade com o Direito Comunitário no que respeita ao dever de notificação prévia instituído no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, pois não constituem auxílios de Estado nos termos do artigo 107.º do TFUE.

III. O MP emitiu parecer de fls. 278/280 dos autos, no qual defende que:

(...)

«a sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

- anulação da sentença por insuficiência da matéria de facto;
- Devolução do processo ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto, em ordem à aplicação do regime legal enunciado na fundamentação.»

IV. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

V. Com interesse para a decisão, foram dados como provados no acórdão recorrido os seguintes factos:

A) - No dia 07 de Dezembro de 2004, a A... procedeu à autoliquidação da quantia de € 109.406,15, a título de taxa de promoção referente ao mês de Novembro de 2004 - cf. documento n.º 1, junto com o

pedido de revisão oficiosa a qual por sua vez é o doc. 1 que instrui a petição inicial desta impugnação, aqui dado por reproduzido o mesmo se dizendo dos demais elementos infra referidos.

B) - O montante da referida taxa foi apurado através da aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, que estabelece a mencionada taxa de promoção, e da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho, com a redacção que lhe foi conferida pela Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixa o valor da taxa, facticidade que resulta dos articulados apresentados pelas Partes, ou seja não é objecto de dissenso.

C) - Em 22/12/2008 a A... apresentou pedido de revisão oficiosa da autoliquidação referida em A, vide artigo 1º da petição inicial e doc. n.º 2 que instruiu a petição inicial;

D) - O pedido mencionado em C) foi indeferido em 12/01/2009, cfr. doc. 2 que instruiu a petição inicial;

E) - Em 09/02/2009, via postal, a Impugnante remeteu a petição inicial que deu origem à presente impugnação, vide fls. e e sgs;

F) - No dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88º, n.º 2 do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado encontrando-se o referido procedimento em curso, não tendo ainda sido adoptada decisão definitiva sobre o mérito da causa, verificando-se apenas a apreciação liminar melhor especificada na alínea seguinte, cfr. doc. nº3 que instruiu a petição inicial;

G) - No documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE - C 92/12, de 16.4.2005, sob a epígrafe:

“Auxílio Estatal — Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do Vinho

Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do art. 88.º Tratado CE (2005/C 92/06)”extracta-se o que infra se registará dando-se o demais por reproduzido:

“I. PROCESSO

(1) Na sequência de uma queixa sobre a taxa “de promoção do vinho”, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (a seguir denominado “IVV”), assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal.

II. DESCRIÇÃO

(6) A referida taxa, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV é imposta não apenas aos produtos vitivinícolas produzidos e comercializados em Portugal mas também

- aos produzidos em Portugal e comercializados nos outros Estados-Membros e nos países terceiros, e

- aos originários dos outros Estados-Membros ou de países terceiros comercializados em Portugal.

Produtos sujeitos à imposição

(46) Estão sujeitos à taxa os vinhos e produtos vínicos produzidos ou comercializados em Portugal, incluindo os vinhos licorosos, vinhos frisantes e bebidas aromatizadas, vinhos espumantes e outras bebidas do sector vinícola, assim como os vinagres de vinho.

(47) Estão, assim, sujeitos, tanto os vinhos produzidos em Portugal, quer sejam comercializados no país ou exportados para outros Estados-Membros ou países terceiros, como os vinhos que, sendo produzidos noutros Estados-Membros da União Europeia ou em Estados terceiros, são comercializados em Portugal.

(108) A Comissão considera que os auxílios públicos pagos para financiar as acções de promoção no caso em apreço até 1 de Janeiro de 2002 respeitaram os critérios estabelecidos pelos dispositivos comunitários aplicáveis nesta matéria.

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:

- o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos não constitui um auxílio;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vínicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º Tratado CE relativamente aos

auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

...” idem anterior;

H) A Comissão Europeia encerrou o procedimento a que vimos aludindo através de decisão proferida em 20-07-2010, que Portugal questionou através do competente recurso de anulação que dirigiu ao Tribunal Geral da União Europeia,

Decisão:

...”

- limitada até 31 de Dezembro de 2006 “data da entrada em vigor das novas Orientações Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007 - 2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data”.

...

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, nº3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei nº137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º, nº3, alínea c do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e portuguesa no território dos outros Estados-Membros e ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º nº3 parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 aplicação do artigo 2º., auxílios estatais compatíveis com o 107º nº3, alínea c) do TFUE em relação ao período que vigor e 31 de Dezembro de 2006...

... cfr documentos n.º 3 e 4 juntos pelo IVV no processo conexo n.º 371/09.3B e cuja junção através de cópia certificada. se ordenou no início desta sentença.

VI. Apesar das longas e repetitivas conclusões das alegações da recorrente, a questão essencial a decidir no presente recurso é a referida na conclusão da alínea K): saber se a taxa de promoção em causa nos autos padece de ilegalidade decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia, por força do disposto no artº 88º do TCE (atual n.º 3 do artº 108º do TFUE).

Porém, há ainda que conhecer de outras duas questões:

a) A do não recebimento das alegações da recorrente, suscitada pelo recorrido nas conclusões B) a G) das suas contra-alegações:

b) A do reenvio prejudicial para o TJUE para conhecimento das questões suscitadas na parte final das alegações da recorrente.

Começemos por conhecer da 1ª questão.

VI.1. Refere o recorrido que a recorrente limita o objeto do seu recurso à questão de saber se as medidas financiadas pela taxa de promoção em crise violam a obrigação de notificação prévia à Comissão Europeia dos auxílios estatais, prevista hoje no artigo 108º, n.º 3 do TFUE, invocando ainda que o tribunal não conheceu desta questão.

Porém, ao contrário do alegado pela Recorrente, na sentença proferida o Tribunal *a quo* demonstra ter compreendido os vícios que reputa imputáveis à taxa de promoção, pronunciando-se expressamente sobre eles, pelo que não enferma do erro de julgamento alegado.

Em quase todos os momentos das alegações de recurso da Recorrente, esta mesma, ao contrário de rebater a decisão *a quo*, as suas posições e respetivas apreciações, limita-se a invocar a incompreensão do Tribunal e secundar a posição por si já sustentada na p.i., ao invés de atacar propriamente a decisão a quo nos seus fundamentos, a Recorrente ataca a conduta do Tribunal baseando-se no por si já alegado na p.i. e no facto do Tribunal não ter aderido à sua posição.

Ora, isto seria desde logo suficiente para que não pudessem ser admitidas estas alegações que se apresentam em violação ao disposto nos artigos 685º.-A do CPC, aplicável, ex vi artigo 2º do CPPT.

Será então que a recorrente não deu cumprimento ao disposto no n.º 1 do artº 685º.-A do CPC? Desde já diremos que o recorrido carece de razão.

Na verdade, embora a recorrente alegue que a sentença não terá compreendido bem o vício por si imputado à autoliquidação, acaba por considerar que esta cometeu erro de julgamento e diz porquê, pedindo a revogação desta (v. as primeiras páginas das alegações e a conclusão da alínea UU). Sendo assim, a recorrente, ao defender a posição já assumida na petição inicial, nada mais está a fazer do que a tentar demonstrar o erro de julgamento, que, em seu entender, a sentença cometeu.

VI.2. Quanto à 2ª questão - reenvio prejudicial para o TJUE - entende-se ser o mesmo desnecessário, uma vez que existe legislação e jurisprudência suficientemente claras e que se citarão no texto que se segue, que permitem a decisão.

Posto isto cumpre conhecer da questão essencial acima identificada.

Acontece, porém, que a mesma foi já tratada de modo reiterado e uniforme por este STA, não existindo razões de facto ou de direito que justifiquem decisão diversa da já assumida em dezenas de acórdão.

Assim sendo, iremos aqui reproduzir o que ficou escrito no acórdão proferido no Processo n.º 1263/12, o qual reproduz, por sua vez, parte do que ficou escrito no acórdão de Acórdão deste STA (e Secção) de 23 de abril passado, proferido no Processo n.º 29/13,

VII.1. Conforme acima referido, a recorrente pretende a anulação da taxa impugnada, na sua totalidade, por ilegalidade decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia, por força do disposto no artº 88º do TCE (atual n.º 3 do artº 108º do TFUE).

VII.2. A decisão recorrida julgou totalmente improcedente a impugnação, louvando-se na seguinte argumentação:

Auxílios estatais são aqueles “*concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, promovendo certas empresas ou certas produções*” - artº 87º, n.º 1 do Tratado de Roma.

Só são incompatíveis com o mercado comum os auxílios de Estado que afetem as trocas comerciais entre os Estados-membros e ameacem falsear a concorrência.

O regime comunitário de auxílios estatais assenta num sistema de autorização prévia nos termos do qual a Comissão Europeia determina se uma medida de auxílio que o Estado-membro pretende conceder pode beneficiar das derrogações previstas nos n.ºs 2 e 3 do artº 87º do Tratado da União Europeia.

Relativamente à taxa de promoção em causa nos autos, a Comissão, através da Decisão n.º C-43/2004 (v. alínea g) do probatório supra), veio dizer o seguinte:

- o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos víquicos não constitui um auxílio;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos víquicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

Deste modo, não constituindo a taxa de promoção “*auxílio*” para efeitos daquele artº 87º, não pode a taxa ser considerada ilegal.

É certo que a Comissão manifestou dúvidas quanto à compatibilidade com o mercado comum no que se refere às medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos víquicos, assim como quanto ao financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação, tendo dado início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE quanto aos mesmos.

Porém, esses auxílios objeto de investigação pela Comissão, são totalmente estranhos à matéria dos autos pois que:

- quanto aos vinhos produzidos em Portugal, ainda que comercializados fora do país, a Comissão afirmou que “*não se afigura ... existir discriminação entre os produtos nacionais destinados ao mercado nacional e os destinados à exportação*”

Não se coloca, assim, a propósito da atividade desenvolvida pela impugnante e nos presentes autos em concreto, qualquer problema de direito comunitário derivado da taxa de promoção a que se encontra sujeita por lei.

Relativamente à alegada proibição de o Estado executar o auxílio até à decisão final da Comissão, foi entendido na sentença que em lado nenhum da sua Decisão a Comissão mencionou a proibição de executar o auxílio, até porque ela própria refere não estar em causa auxílio estatal no caso do financiamento de prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV.

Resulta das conclusões 145 e 148 da Decisão que o efeito suspensivo do n.º 3 do artº 88 do Tratado CE se reporta apenas aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados de outros Estados-membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente Decisão.

As dúvidas da Comissão prendiam-se com aqueles auxílios e não os restantes, pelo que, não existindo dúvidas não há procedimento de investigação e, assim, também não há lugar a efeito suspensivo.

A entender-se de outra forma, ficaria totalmente desprovido de sentido o facto de a Comissão se ter dado ao trabalho de separar os auxílios estatais dos não estatais.

VII.3. A posição assumida pela recorrente nas suas alegações é a seguinte:

Ao contrário do que foi discutido na sentença recorrida, a ilegalidade que a recorrente apontou à taxa de promoção, foi a violação do disposto no artº 88º, n.º 3 do TCE (o atual n.º 3 do artº 108º do TFUE) e a conseqüente proibição de execução da medida prevista no mesmo artigo.

A recorrente não invocou a incompatibilidade com o mercado interno comunitário da medida em questão ou a violação de qualquer outra norma comunitária que determine a contrariedade substantiva

da medida com o direito comunitário, já que o juízo de compatibilidade ou de incompatibilidade com o mercado interno está sempre dependente da intervenção da Comissão Europeia.

O tribunal recorrido confundiu, por isso, a questão suscitada expressa e claramente pela recorrente na petição inicial de impugnação.

Ora, a recorrente reafirma que é essa a questão por si suscitada e dúvidas não restam em face das alíneas F) e G) do probatório supra, sobre a ilegalidade manifesta e incontestável da taxa de promoção, à qual o Estado Português deu execução sem autorização da Comissão.

A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e o respetivo modo de financiamento no conjunto dos auxílios não notificados e iniciou o procedimento de exame contraditório C-43/2004, o que constitui prova plena de que a medida em questão foi executada sem a notificação e autorização prévia da Comissão.

Assim, e independentemente do juízo de compatibilidade ou incompatibilidade com o mercado comum proferida a final sobre a medida em causa, o Estado Português não lhe podia ter dado execução. A proibição de execução foi até recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 de Decisão.

De qualquer forma, ainda que a Comissão viesse a declarar a totalidade do auxílio compatível com o mercado comum, essa Decisão não poderia validar “*ex post facto*” as medidas de implementação e execução até então empreendidas em violação da obrigação da notificação prévia e proibição de execução.

A taxa de promoção é uma, consubstancia a fonte de financiamento de auxílios de Estado pelo que não poderia ter sido posta em execução sem ter sido notificada previamente à Comissão e até que esta emitisse o seu exclusivo parecer de conformidade ou não da mesma taxa de promoção com o Direito Comunitário.

Ainda que a taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revistam a natureza de auxílios, o que é facto é que ele constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e, como tal, faz parte integrante dessa medida.

Por tudo isto impõe-se aos órgãos jurisdicionais nacionais declararem a anulação dos atos de liquidação da taxa de promoção, sendo certo, conforme já decidido pelo TJUE, que a ilegalidade não é afetada pelo facto de a Comissão vir a considerar um auxílio compatível com o mercado comum.

VII.4. O recorrido, por sua vez, e em defesa da decisão recorrida, veio argumentar da seguinte forma:

Relativamente ao processo previsto no artº 108º do TFUE e à Decisão da Comissão Europeia n.º C-43/2004 dele resultam duas conclusões:

- a) O processo em causa, que teve por objeto a taxa de promoção, teve um âmbito muito reduzido, sendo que a Comissão não apresentou dúvidas face aos aspetos essenciais da existência da referida taxa;
- b) As poucas medidas que foram objeto de investigação pela Comissão Europeia no processo em causa, nada têm a ver com as questões de fundo de que se ocupam os presentes autos.

A Comissão apenas deu início ao processo de investigação relativamente:

- i) às medidas relativas à promoção e publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e países terceiros;
- ii) ao regime de financiamento de tais medidas;
- iii) ao regime de financiamento das medidas relativas à promoção.

Assim, mesmo que fosse válida a argumentação da recorrente, apenas poderia estar em causa no presente recurso uma percentagem reduzidíssima da taxa de promoção, pois a Comissão logo concluiu que as outras medidas não constituíam auxílios estatais.

Todavia, mesmo quanto ao financiamento pelo qual prosseguiu a investigação da Comissão, foi a final concluído que não existia obrigação de notificação nos termos do artº 108º, n.º 3 do TFUE.

Com efeito, a Decisão n.º C-43/2004 foi objeto de recurso pelo Estado Português e, após negociações entre as partes quanto aos termos das alterações a Comissão adotou a Decisão C(2012) 2011 final, de 4 de abril de 2012 que alterou as condições 7ª e 9ª da Decisão de 2010 – C(2010) 4891 de 20.07.2010.

Assim, da Decisão C(2010) 4891 Comissão de 20.07.2010, alterada pela Decisão C(2012) 2011 final de 4 de abril de 2012, resultam as seguintes conclusões:

A decisão final do procedimento conclui que, das três realidades averiguadas apenas as medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros e as medidas relativas o respetivo regime de financiamento podem constituir auxílios de Estado nos termos do artigo 107.º do TFUE, mas não as medidas relativas ao regime de financiamento da formação, que não constitui um auxílio de Estado, pelo que não carece de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.

No âmbito da execução da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, a Comissão manifestou abertura para que Portugal demonstrasse que os apoios considerados como auxílios estatais no âmbito do procedimento concluso, respeitam os limiares de *minimis* aplicáveis, caso em que a Comissão consideraria a Decisão como executada.

O Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de dezembro de 2006, estabelece, no seu artigo 2º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108º do TFUE, os auxílios de minimis concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.

Após confirmação de que os limiares de minimis aplicáveis não foram excedidos por nenhum dos agentes económicos do setor vitivinícola em Portugal, o IVV enviou uma carta à Comissão comunicando que os apoios respeitaram os limiares de minimis aplicáveis e que por esta razão o Estado considera a Decisão de 2010 plenamente executada, sem necessidade de proceder a qualquer reembolso.

Em setembro de 2012- através de carta junta em anexo a estas contra- alegações como doc. n.º 3 -, a Comissão tomou boa nota do entendimento do Estado de que as poucas medidas classificadas como auxílio no âmbito da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, se encontram abrangidos pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de dezembro de 2006 e cumprem os limites de minimis aí estabelecidos.

Esta carta traduz, a confirmação da Comissão de que a taxa de promoção não padece de qualquer incompatibilidade com o direito da União Europeia em matéria de auxílios de Estado e que as medidas financiadas por meio desta taxa classificadas pela Comissão como auxílios estatais no âmbito do procedimento não careciam de notificação prévia nos termos do artigo 108º, n.º 3 do TFUE.

O Recorrido demonstrou, mesmo quanto às medidas investigadas pela Comissão, que estas não colocam quaisquer problemas de compatibilidade com o Direito Comunitário no que respeita ao dever de notificação prévia instituído no artigo 108º, n.º 3 do TFUE, pois não constituem auxílios de Estado nos termos do artigo 107º do TFUE.

VIII. Para a decisão é relevante a seguinte legislação:

Artigo 1º. do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio

1- Os vinhos e produtos víquicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do setor ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respetivos serviços regionais.

Artigo 11º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio

2- Do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a ações de promoção genérica do vinho e dos produtos víquicos.

Artigo 12º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio

1- Para os vinhos e produtos víquicos certificados, a taxa de promoção é devida pelos agentes económicos referidos no artigo 6º e deve ser liquidada e cobrada simultaneamente, consoante os casos, num dos atos previstos nas alíneas a) e b) do artigo 7º, devendo a entidade certificadora proceder à liquidação e cobrança das duas taxas no mesmo ato

Artigo 107º do TFUE (ex-artigo 87º TCE)

1. Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

Artigo 108º do TFUE (ex-artigo 88º TCE)

1. A Comissão procederá, em cooperação com os Estados-Membros, ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados. A Comissão proporá também aos Estados-Membros as medidas adequadas, que sejam exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado interno.

2. Se a Comissão, depois de ter notificado os interessados para apresentarem as suas observações, verificar que um auxílio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107º, ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio no prazo que ela fixar.

Se o Estado em causa não der cumprimento a esta decisão no prazo fixado, a Comissão ou qualquer outro Estado interessado podem recorrer diretamente ao Tribunal de Justiça da União Europeia, em derrogação do disposto nos artigos 258º e 259º.

A pedido de qualquer Estado-Membro, o Conselho, deliberando por unanimidade, pode decidir que um auxílio, instituído ou a instituir por esse Estado, deve considerar-se compatível com o mercado interno, em derrogação do disposto no artigo 107º ou nos regulamentos previstos no artigo 109º, se circunstâncias excecionais justificarem tal decisão. Se, em relação a este auxílio, a Comissão tiver dado início ao procedimento previsto no primeiro parágrafo deste número, o pedido do Estado interessado dirigido ao Conselho terá por efeito suspender o referido procedimento até que o Conselho se pronuncie sobre a questão.

Todavia, se o Conselho não se pronunciar no prazo de três meses a contar da data do pedido, a Comissão decidirá.

3. Para que possa apresentar as suas observações, deve a Comissão ser informada atempadamente dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projeto de auxílio não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107º, deve sem demora dar início ao procedimento previsto no número anterior. O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final.

4. A Comissão pode adotar regulamentos relativos às categorias de auxílios estatais que, conforme determinado pelo Conselho nos termos do artigo 109º, podem ficar dispensadas do procedimento previsto no n.º 3 do presente artigo.

Artigo 109º do TFUE (ex-artigo 89º TCE)

O Conselho, sob proposta da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu, pode adotar todos os regulamentos adequados à execução dos artigos 107º e 108º e fixar, designadamente, as condições de aplicação do n.º 3 do artº 108º.

REGULAMENTO (CE) n.º 659/1999 do CONSELHO, de 22 de março de 1999

Artigo 2º

Notificação de novo auxílio

1. Salvo disposição em contrário dos regulamentos adotados nos termos do artigo 94º ou de outras disposições pertinentes do Tratado, a Comissão deve ser notificada a tempo pelo Estado-membro em causa de todos os projetos de concessão de novos auxílios. A Comissão informará imediatamente o Estado-membro da receção da notificação.

2. Na notificação, o Estado-membro em causa deve fornecer todas as informações necessárias para que a Comissão possa tomar uma decisão nos termos dos artigos 4º e 7º, adiante designada «notificação completa».

Artigo 3º

Cláusula suspensiva

Os auxílios a notificar nos termos do n.º 1 do artigo 2º não serão executados antes de a Comissão ter tomado, ou de se poder considerar que tomou, uma decisão que os autorize.

Artigo 4º

Análise preliminar da notificação e decisões da Comissão

1. A Comissão procederá à análise da notificação imediatamente após a sua receção. Sem prejuízo do disposto no artigo 8º, a Comissão tomará uma decisão nos termos dos n.ºs 2, 3 ou 4 do presente artigo.

2. Quando, após análise preliminar, a Comissão considerar que a medida notificada não constitui um auxílio, fará constar esse facto por via de decisão.

3. Quando, após a análise preliminar, a Comissão considerar que não há dúvidas quanto à compatibilidade da medida notificada com o mercado comum, na medida em que está abrangida pelo n.º 1 do artigo 92º do Tratado, decidirá que essa medida é compatível com o mercado comum, adiante designada «*decisão de não levantar objeções*». A decisão referirá expressamente a derrogação do Tratado que foi aplicada.

4. Quando, após a análise preliminar, a Comissão considerar que a medida notificada suscita dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum, decidirá dar início ao procedimento formal de investigação nos termos do n.º 2 do artigo 93º do Tratado, adiante designada «*decisão de início de um procedimento formal de investigação*».

Artigo 17º

Cooperação nos termos do n.º 1 do artigo 93º do Tratado

1. A Comissão obterá do Estado-membro em causa todas as informações necessárias para, em cooperação com o Estado-membro, proceder ao exame dos regimes de auxílio existentes, nos termos do n.º 1 do artigo 93º do Tratado.

2. Quando a Comissão considerar que um regime de auxílio existente não é ou deixou de ser compatível com o mercado comum, informará o Estado-membro em causa da sua conclusão preliminar e dar-lhe-á a possibilidade de apresentar as suas observações no prazo de um mês. A Comissão pode prorrogar este prazo em casos devidamente justificados.

(Regulamento (CE) n.º 994/98 do Conselho de 7 de maio de 1998)

Artigo 2º

De minimis

1. A Comissão pode, através de regulamento adotado nos termos do artigo 8º do presente regulamento, determinar que, tendo em conta a evolução e o funcionamento do mercado comum, determinados auxílios não satisfazem todos os critérios previstos no n.º 1 do artigo 92º do Tratado sendo, por conseguinte, isentos do processo de notificação previsto no n.º 3 do artigo 93º do Tratado, desde que os auxílios concedidos a uma mesma empresa, durante determinado período, não excedam um montante fixo determinado.

2. Os Estados-membros prestarão a todo o tempo, a pedido da Comissão, todas as informações adicionais relativas aos auxílios isentos nos termos do n.º 1.

Regulamento (CE) n.º 69/2001 da Comissão de 12 de janeiro de 2001

Artigo 2º

Auxílios de minimis

1. Considera-se que as medidas de auxílio não preenchem todos os critérios do n.º 1 do artigo 87º do Tratado, não sendo, por conseguinte, abrangidas pelo procedimento de notificação previsto no n.º 3 do artigo 88º do Tratado, se reunirem as condições estabelecidas nos n.ºs 2 e 3.

2. O montante total dos auxílios de minimis concedidos a uma empresa não pode exceder 100000 euros durante um período de três anos. Este limiar é aplicável independentemente da forma dos auxílios ou do objetivo prosseguido.

3. O limiar fixado no n.º 2 é expresso em termos de subvenção. Todos os valores utilizados referir-se-ão aos montantes brutos, isto é, antes da dedução de impostos diretos. Sempre que um auxílio for concedido sob uma forma distinta da subvenção, o montante do auxílio será o seu equivalente-subvenção bruto.

O valor dos auxílios desembolsáveis em várias prestações será o seu valor atualizado reportado ao momento da concessão. A taxa de juro a utilizar para efeitos de atualização e do cálculo do montante do auxílio, no caso de um empréstimo em condições preferenciais, será a taxa de referência aplicável no momento da concessão.

Artigo 4º

1. O presente regulamento entra em vigor no vigésimo dia seguinte ao da data da sua publicação no Jornal Oficial das Comunidades Europeias. - (JO L 10 de 13.1.2001)

Mantém-se em vigor até 31 de dezembro de 2006.

IX. Em face das normas do DL n.º 119/97, de 15 de maio (artº 1º, n.º 1), temos então que a taxa de promoção incide sobre a produção dos vinhos e produtos víquicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, constituindo contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho, relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do setor. Aliás, esta promoção constitui mesmo uma das atribuições daquele Instituto (artº 5º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 102/93, de 2 de abril).

A mesma taxa destina-se a financiar:

- a) A promoção genérica do setor;
- b) A coordenação geral do setor.

Do produto dessa taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a ações de promoção genérica do vinho e dos produtos víquicos.

Também a Decisão C-43/2004 da Comissão referida e transcrita no probatório supra distinguiu as várias atividades financiadas por aquela taxa, a saber:

- o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal;
- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos víquicos;
- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos víquicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação.

IX.1. Como é sabido o Tratado CEE, relativamente a auxílios por parte dos Estados-membros, determinava no seu artº 87º, n.º 1 (hoje artº 107º, n.º 1 do TFUE) que salvo disposição em contrário dos Tratados, eram incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetassem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos

estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

E, a fim de evitar auxílios ofensivos dos Tratados, era estabelecido um procedimento através do qual a Comissão, em cooperação com os Estados-Membros, procedia ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados, propondo também aos mesmos as medidas adequadas que fossem exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado interno.

No âmbito de tal procedimento, verificando a Comissão que um auxílio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais não é compatível com o mercado interno, ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio no prazo que ela fixar.

Este regime impõe que os Estados-membros devam informar a Comissão atempadamente dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projeto de auxílio não é compatível com o mercado interno deve sem demora dar início ao procedimento previsto no citado artº 88º (hoje 108º do TFUE). O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final.

Todavia, a Comissão pode também adotar regulamentos relativos às categorias de auxílios estatais que podem ficar dispensadas do procedimento acima referido. A eles nos referiremos adiante.

IX.2. No caso concreto dos autos, não existiu uma comunicação prévia por parte do Estado Português no sentido de que pretendia conceder auxílios ao setor da vinha e do vinho, antes tendo havido uma queixa, tal como resulta da parte inicial da Decisão de 20 de julho de 2010 relativa à taxa parafiscal de promoção do vinho aplicada por Portugal C 43/04 (ex NN 38/03) - Jornal Oficial n.º L 005, de 08/01/2011, págs. 0011 - 0026

Com efeito aí ficou escrito o seguinte:

“(1) Na sequência de uma queixa, a Comissão Europeia questionou as autoridades portuguesas, por ofício de 20 de janeiro de 2003, sobre uma taxa parafiscal de promoção do vinho, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição”.

(2) A Representação Permanente de Portugal junto da União Europeia respondeu à Comissão por ofício de 14 de março de 2003. Em resposta às perguntas formuladas pelos serviços da Comissão por telecópias de 14 de maio e 22 de dezembro de 2003, foram enviadas informações complementares por ofícios de 4 de agosto e 2 de setembro de 2003 e de 24 de fevereiro e 15 de julho de 2004.

(3) Uma vez que foi dada execução ao dispositivo em causa desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados. Com efeito, as medidas aplicadas por Portugal constituem novos auxílios, não notificados à Comissão e, por esse facto, ilegais, nos termos do artigo 1º, alínea f), do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93º do Tratado CE [3] (atual artigo 108º do TFUE).

(4) Por ofício de 6 de dezembro de 2004 [C(2004) 4522], a Comissão notificou a Portugal a sua decisão de início do procedimento formal de exame previsto no artigo 108º, n.º 2, do TFUE relativamente ao auxílio em causa. A decisão da Comissão de dar início ao procedimento foi publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias [4]. - JO C 92 de 16.4.2005, p. 12.

IX.3. Porém, anteriormente e relativamente a esta mesma queixa a Comissão havia já decidido o seguinte:

(AUXÍLIO ESTATAL — PORTUGAL

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do vinho

Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE - JO C 92 de 16.4.2005, p. 12

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas *supra*, que:

— o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

— o montante concedido à *Viniportugal* para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos não constitui um auxílio;

— as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vînicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte, dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

(146) Tendo em conta as considerações expendidas, a Comissão convida Portugal, no âmbito do processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE, a apresentar, no prazo de um mês a contar da data da receção da presente, as suas observações e a prestar todas as informações úteis para a apreciação das medidas em causa, nomeadamente quanto à natureza não discriminatória do método de financiamento

dos auxílios tratados na presente decisão e quanto ao carácter objetivo da campanha de publicidade desenvolvida nos mercados dos Estados-Membros e de países terceiros.

IX.4. Aqui chegados, em face dos factos provados nos autos, da legislação transcrita e da Decisão da Comissão, podemos retirar as seguintes conclusões:

1^a) A taxa de promoção prevista no DL n.º 119/97, de 15 de maio, engloba várias parcelas.

2^a) Dessas parcelas o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal, bem como o montante concedido à *Viniportugal* para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos não constituem um auxílio estatais para efeitos do Tratado CEE (hoje TFUE).

Deste modo, uma parte da taxa que financia estas atividades é legal, não ofendendo as normas do Tratado apontadas pela recorrente.

Porém, constituindo a taxa uma unidade, embora aquela parte não constitua auxílio, será que mesmo assim o Estado Português estava obrigado à notificação acima referida, porque a outra parte da taxa veio a ser considerado auxílio?

X. Esta questão foi desenvolvidamente tratada no Acórdão deste STA (e Secção) de 23 de abril passado, proferido no Processo n.º 29/13, onde ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“6. O controlo dos auxílios não notificados

O art.º 108º, n.º 3, do TFUE, estabelece que para além de a Comissão dever ser previamente notificada dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios, a partir do momento em que der início ao procedimento previsto no n.º 2 do mesmo preceito, tendo em vista averiguar se determinado auxílio é ou não compatível com o Mercado interno, o Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final (obrigação de não atuar ou de «standstill») (1).

Como alega a recorrente, constitui jurisprudência pacífica do TJ, quanto ao efeito direto na esfera jurídica dos particulares da proibição de execução de ajudas de Estado não notificadas previamente à Comissão, por violação do mencionado preceito (art. 88º, n.º 3, do Tratado), estendendo-se a toda a ajuda que foi posta em execução sem ser notificada (2).

Constitui igualmente jurisprudência reiterada do TJ, vazada, entre outros, no Acórdão *Saumon*, de 21 de novembro, de 1991, proc C-354/90, “que os atos praticados durante o período da proibição contida no art.º 93/3 em nenhum caso poderão ser convalidados, mesmo no caso de a Comissão se pronunciar por uma decisão final de compatibilidade com o mercado comum, referindo expressamente que «[o] último período do artigo 93º, n.º 3, do Tratado CEE deve ser interpretado no sentido de que impõe às autoridades dos Estados-membros uma obrigação cuja inobservância afeta a validade dos atos de execução de medidas de auxílio, e que a adoção posterior de uma decisão final da Comissão, que declare essas medidas compatíveis com o mercado comum, não tem como consequência sanar, a posteriori, os atos inválidos»” (3). É neste sentido que o TJ reconhece à Comissão, desde um Acórdão de 1973 (4), competência para exigir o reembolso dos auxílios atribuídos em violação do Direito Comunitário, com vista a restabelecer o *satus quo ante*.

Assim se compreende que embora sendo confrontados com uma ilegalidade formal, a consequência será, segundo a jurisprudência do TJ e da doutrina, a nulidade porquanto tem subjacente a preterição de uma regra fundamental que tutela um interesse comunitário de excecional importância (5).

Aos órgãos jurisdicionais cabe velar pelo cumprimento das formalidades relativas à comunicação prévia dos auxílios, protegendo os direitos dos particulares face a uma eventual inobservância da obrigação de *standstill*, consagrada no art.º 108º, n.º 3, TFUE, para fazer respeitar, até à decisão final da Comissão (6). Para além disso, os tribunais nacionais têm ainda competência para ordenar a restituição de auxílios atribuídos pelos Estados em violação daquele preceito.

Realece-se, porém, que, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 12 de fevereiro de 2008, proc C-199/06, conclui-se que os Estados-Membros não são obrigados a exigir a restituição de auxílios não oportunamente notificados, mas declarados compatíveis pela Comissão.

Com efeito, pode ler-se nas conclusões do mencionado Acórdão que:

«1. Numa situação em que um pedido assente no artigo 88.º, n.º 3, último período, CE é apreciado após a Comissão ter adotado uma decisão positiva, o tribunal nacional, apesar de ter sido declarada a compatibilidade do auxílio em causa com o mercado comum, deve decidir da validade dos atos de execução e da recuperação dos apoios financeiros concedidos. Num tal caso, o direito comunitário impõe-lhe que ordene as medidas adequadas a remediar efetivamente os efeitos da ilegalidade. Mas não lhe impõe a obrigação de recuperação integral do auxílio ilegal, mesmo na falta de circunstâncias excecionais.» (7)

No caso em apreço, não se coloca qualquer litígio que tenha como objeto a restituição dos auxílios suscitada, por exemplo, por uma empresa concorrente da beneficiária dos mesmos, sendo que, como vimos, esta questão acabou até por ser abandonada pela Comissão.

O que se questiona é o facto de, por um lado, não ter havido comunicação prévia da taxa de promoção em causa durante o respetivo procedimento legislativo nem no regulamentar. Por outro lado, coloca-se o problema da repercussão de tal omissão sobre a validade da autoliquidação em causa

(relativa a setembro de 2007), sobretudo a partir do momento em que a Comissão decidiu em 2004 dar início ao procedimento formal de investigação, previsto no n.º 2 do art. 108º do TFUE e no artigo 6º do regulamento 659/99, relativamente ao exame do auxílio em causa, por eventual violação da obrigação de «standstill» (n.º 3 do art. 108º do TFUE).

Cumprido, no entanto, salientar que cabe aos Estados-Membros retirar as consequências de tal invalidade em conformidade com o seu direito nacional ⁽⁸⁾, sendo que na nossa ordem jurídica este Supremo Tribunal apenas tem competência para desaplicar ⁽⁹⁾, no caso concreto, por ilegalidade formal, as normas em que se fundamenta a aplicação da taxa de promoção do vinho, o que implicaria que a autoliquidação questionada ficasse desprovida de base legal.

7. Quanto à alegada violação da obrigação de comunicação prévia durante o procedimento de criação da taxa de promoção

7.1.1. Na situação em análise, na senda das Decisões da própria Comissão, temos que distinguir, por um lado, a suposta ajuda de Estado (ou auxílio estatal) consistente nas ações de promoção e publicidade dos vinhos portugueses em outros Estados-Membros e países terceiros e o respetivo financiamento, através de uma pequena parcela da taxa de promoção, e, por outro lado, a componente da taxa cobrada aos operadores do setor vitivinícola e afeta, no essencial, ao financiamento da atividade do IVV IP.

O que a recorrente questiona é a cobrança da taxa, ao pedir a revisão da autoliquidação, no valor de 10.401, 95 €, a título de taxa de promoção do vinho relativa ao mês de setembro de 2007, com fundamento em alegada ilegalidade.

Tendo a taxa de promoção do vinho por fonte o Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio ⁽¹⁰⁾, e a Portaria n.º 1428/2001, de 15 de dezembro, que fixou o seu montante, significa que a obrigação de notificação à Comissão teria de se ter verificado, desde logo, durante o procedimento legislativo que culminou na emissão do mencionado diploma.

E se durante o procedimento de formação de um ato legislativo não tiver tido lugar a sua notificação à Comissão ou se o ato legislativo tiver entrado em vigor antes que a Comissão se tenha pronunciado de modo definitivo e positivo através de uma decisão de compatibilidade, a consequência será a verificação de uma ilegalidade formal, por vício de procedimento ⁽¹¹⁾.

Acontece que, no caso em apreço, não havia lugar à obrigação de notificação prévia da taxa em causa, como passamos a demonstrar.

Vejam os.

7.1.2. Como decorre da jurisprudência do TJ firmada, entre outros, no Acórdão «Steinike», de 22 de março de 1977, “(...) *um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92º com vista a determinar se uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art.º 93º, n.º 3, devia ou não ser-lhe submetida*”, jurisprudência reiterada no Acórdão «Saumon», de 21 de novembro de 1991 ⁽¹²⁾.

Esta intervenção não tem em vista apreciar a eventual compatibilidade ou incompatibilidade de um determinado auxílio com o Direito Comunitário, competência exclusiva da Comissão, mas tão só averiguar da eventual ilegalidade (irregularidade) em virtude da alegada violação de regras processuais previstas no Tratado ⁽¹³⁾.

No TFUE não encontramos uma noção de auxílio de Estado, tendo-se antes optado por estabelecer, no art. 107º, n.º 1, que “(...) *são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais (...)*”, as condições que as medidas devem preencher de forma cumulativa para que possam ser consideradas auxílios de Estado.

Daquele preceito retira-se que “um auxílio de Estado será *“toda a medida que seja financiada por meios de recursos públicos, que conceda uma vantagem económica, seja seletiva, distorça ou ameace distorcer a concorrência no mercado único e, por último, afete o comércio entre os EM”* ⁽¹⁴⁾.

A ideia geral é a de que um auxílio implica uma transferência de recursos estatais ⁽¹⁵⁾, onde se incluem as medidas de incentivo, que comportam um sacrifício para as contas públicas, seja na forma de despesa (subvenções, subsídios), seja na forma de uma não perceção de receitas (isenções fiscais, dispensa de pagamento de taxas).

No caso em apreço, estamos a falar de uma taxa parafiscal cobrada pelo IVV, I.P., aos operadores do setor desde 1995, pelo que a transferência de recursos se faz fundamentalmente dos particulares para o Estado e não deste para aqueles.

Como refere a Comissão, na sua Decisão de 20/7/2010, ponto (109), “*Segundo jurisprudência constante, as taxas não entram no âmbito de aplicação das disposições do Tratado relativas aos auxílios de Estado a não ser que constituam o modo de financiamento de uma medida de auxílio de tal forma que façam parte integrante desta medida*”. E isto só acontece quando existir uma relação de afetação obrigatória entre a taxa e o auxílio, no sentido de o produto da taxa ser necessariamente destinado ao financiamento do auxílio. No caso em apreço, a Comissão concluiu que a taxa de promoção do vinho fazia parte integrante dos auxílios à promoção, apenas porque o Decreto-Lei n.º 119/97 determinava que *«do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem,*

a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a ações de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos» (art.º 11.º, n.º 2).

Não obstante o exposto, na apreciação do auxílio em causa, não pode deixar de relevar o facto de não existir uma noção de «*auxílio estatal*» e de estarmos na presença de uma taxa, sendo que, como vimos, em princípio, as taxas não são consideradas ajudas estatais, segundo a jurisprudência do TJ. Por outro lado, trata-se de uma taxa, que incide sobre os agentes económicos do setor e cujo objetivo essencial de criação é o de financiar as atribuições do IVV, I.P. O que significa que a mesma não implica, à partida, um auxílio concedido direta ou indiretamente através de recursos do Estado e, por outro lado, serem imputáveis ao Estado, característica típica e associada à qualificação dos auxílios de Estado⁽¹⁶⁾.

Por outro lado, realce-se que, na decisão de início do procedimento formal de exame, de 2004, a Comissão não teve dúvidas que o financiamento, através das receitas da taxa de promoção, das atividades desenvolvidas pelo IVV, I.P., enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na aceção do agora artigo 107.º do TFUE.

Acresce que também não podemos deixar de salientar que, mesmo em relação às dimensões da taxa de promoção que suscitaram dúvidas, a Comissão acabou por aceitar a argumentação da República Portuguesa no sentido de que se encontram abrangidas pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de dezembro, e cumprem os limites *de minimis* aí estabelecidos.

Ora, de acordo com o estabelecido no art. 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, os auxílios *de minimis* estão isentos de notificação, não estando, pois, prevista qualquer aprovação ou confirmação por parte da Comissão.

Em suma, para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afeta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afeta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitassem os limites *de minimis*, como a Comissão veio reconhecer a final.

Na verdade, só à medida que fossem realizadas tais ações é que se poderia averiguar se seriam ou não ultrapassados os limites *de minimis*, não havendo até então qualquer obrigação de notificação.

O que se conclui é que a Comissão avançou de forma automática para o procedimento de averiguação sem antes ter analisado se os alegados auxílios estavam abaixo dos limiares fixados como um auxílio *de minimis* e, por conseguinte, fora do seu âmbito de intervenção, uma vez que o seu controlo pertence à responsabilidade exclusiva dos Estados-membros.

Assim sendo, por todas as razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “*um grau suficiente de probabilidade*”⁽¹⁷⁾ de tal medida envolver auxílios estatais⁽¹⁸⁾, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.

Por conseguinte, afigura-se patente que não assiste razão à recorrente quanto à alegada ilegalidade da taxa de promoção decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia durante o respetivo procedimento legislativo, ao arripio do estabelecido no n.º 3 do art.º 88º do TCE (ponto L das Conclusões).

7.1.2. Tendo-se concluído pela inexistência, no caso em apreço, da obrigação de notificação, tal implica necessariamente inexistir igualmente obrigação de suspensão da execução da taxa em causa, justificando-se a manutenção da autoliquidação em causa.

Mas ainda que assim não se entendesse, a anulação da totalidade da taxa de promoção, como pretende a recorrente, por vício formal de procedimento, que é o único vício por si alegado, nas circunstâncias do caso, seria contrária, desde logo, ao princípio da proporcionalidade.

Como ficou dito, as razões que levam a Jurisprudência do TJ e a própria doutrina a sancionar com a nulidade o incumprimento da obrigação de comunicação prévia das ajudas de Estado reside na particularidade do bem jurídico que se pretende acautelar e que é o de impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado e evitar que as trocas entre os Estados-Membros sejam perturbadas pelas vantagens concedidas pelas autoridades públicas que falseiem ou ameacem a concorrência.

Ora, no caso em apreço, a finalidade que se pretende obter foi alcançada, na medida que não subiste qualquer violação do Direito Comunitário, pelo que a aplicação automática da sanção da nulidade seria manifestamente desproporcionada. Sobretudo se se tiver em conta que, recorde-se, a receita da taxa afeta ao financiamento das atividades do IVV, I.P., corresponde a mais de 62% do seu orçamento e que a componente da taxa que inicialmente suscitou dúvidas à Comissão representa apenas uma pequena parte.

Note-se também que a proceder a tese da recorrente, a mesma teria como consequência pôr em causa o financiamento da atividade do IVV, I.P., pelo menos desde 1995 até 2010, com a consequente violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

Finalmente, tal como consignado nas Conclusões do Advogado Geral L.A. GEELHOED, atrás mencionadas, a obrigação de notificação “*não pode constituir um obstáculo à competência dos Estados-Membros para pôr em execução regulamentações fiscais gerais. Com efeito, estas não podem, por definição, constituir um auxílio.*”

Finalmente, para além do que já ficou dito, não podemos deixar de salientar que, como ficou demonstrado, a liquidação da taxa de promoção que diz respeito à situação da recorrente não foi afetada pelas dúvidas suscitadas pela Comissão quando decidiu dar início ao procedimento de investigação previsto no art.º 88º, n.º 2, do TCE (art. 108º, n.º 2, do TFUE).

Por outro lado, o juízo de aferição da legalidade da autoliquidação não pode deixar de levar em conta as consequências que a recorrente pretende retirar de uma pretensa violação formal da regra «standstill», sem ter demonstrado ou sequer alegado que, no caso em apreço, estavam ultrapassados os limites *de minimis*, ou que a taxa respeita a produtos importados de outros Estados-Membros ou de Países Terceiros.

Em suma, a tese da recorrente conduziria, como já foi dito, a resultados absurdos e manifestamente desproporcionados.

Improcedem, pois, as alegações da recorrente, devendo confirmar-se a sentença recorrida”.

XI. Porque a situação tratada no transcrito aresto é idêntica à dos presentes autos, sendo os mesmos os intervenientes e sendo as alegações e contra-alegações exatamente iguais, variando apenas o montante e o período temporal da taxa, a doutrina que dele resulta é inteiramente transponível para o caso dos autos.

Em face do que ficou dito, improcedem as conclusões das alegações e, em consequência, o recurso.

XII. Nestes termos e pelo exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 10 de julho de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) (Ver também o disposto no artigo 3.º, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de março de 1999.)

(²) (Cfr., entre outros, os Acórdãos Capolongo, Lorenz, Markamann, Nordsee e Lohrey, cfr. J.L.DA CRUZ VILAÇA, “O Papel dos Tribunais Nacionais na aplicação das regras do Tratado sobre os Auxílios de Estado. Até onde deve ir em virtude da última frase do n.º 3 do artigo 88º do TCE?”, *Estudos Jurídicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, pp. 700 ss.; e JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., p. 56.)

(³) (Cfr. NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., pp. 72 ss.)

(⁴) (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, pp. 286 ss.)

(⁵) (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...* cit., pp. 72 ss.)

(⁶) (Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 21 de novembro de 1990, Processo C-354/90.)

(⁷) (Orientação que tem apoio na doutrina, cfr. DI BUCCI, V, «Quelques aspects institutionnels du droit des aides d’Etat», *EC State Aid Law/Le Droit des Aides d’Etat dans la CE-Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea*. A Sutton, *kluer Law International*, pp. 43-64, em especial, pp. 55-56.)

(⁸) (Cfr. Conclusões do Advogado Geral L.A.GEELHOED apresentadas no Processo C-174/02 e C-175/02. Constitui jurisprudência assente do TJ que, no âmbito da execução do Direito da EU pelos Estados-Membros, na ausência de normas de Direito da EU, devem as autoridades nacionais aplicar o respetivo direito nacional, o que engloba o regime do procedimento administrativo, do processo judicial, e mesmo o próprio regime substantivo aplicável, sendo que as regras aplicáveis ao procedimento de execução do Direito da EU devem ser as mesmas que seriam aplicadas a procedimentos equivalentes ou análogos meramente internos. Para maiores desenvolvimentos, cfr., CARLA AMADO GOMES/RUI TAVARES LANCEIRO, *A revogação de atos administrativos entre o Direito nacional e a jurisprudência da União europeia: um instituto a dois tempos?*, *Revista do Ministério Público*, Ano 33, outubro/dezembro, de 2012, pp. 33 ss.)

(⁹) (Segundo o nosso sistema jurídico só o Tribunal Constitucional tem competência para declarar a nulidade de uma norma (com valor e força de decreto-lei) com força obrigatória geral, nos casos e circunstâncias previstas nos arts. 281 e 282º da CRP. Quanto às normas regulamentares, a declaração de ilegalidade dos regulamentos obedece aos pressupostos pasmados no art. 73º do CPTA.)

(¹⁰) (Segundo o n.º 1 deste diploma, “Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à ordenação geral do setor ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respetivos serviços regionais”.

Por sua vez, no art. 11º, n.º1, dispõe-se que “São objeto de Portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas o valor da taxa de promoção, bem como o modelo e o modo de aposição dos selos ...”.)

(¹¹) (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...* cit., pp. 76 ss.)

(¹²) (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...* cit., p. 72. No mesmo sentido, cfr. as Conclusões do Advogado-Geral Darmon, no Acórdão do TJ de 20 de setembro de 1990, proc C-5/89.)

(¹³) (Para maiores desenvolvimentos sobre esta distinção entre auxílios incompatíveis e auxílios ilegais, cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 260.)

(¹⁴) (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, “Anotação ao artigo 107º do TFUE”, *Tratado de Lisboa*, Almedina Coimbra, 2012, p. 520.)

(¹⁵) (Cfr., entre outros, o Acórdão *Pearle*, de 15/7/2004, proc C- 345/2002, citado por J.L.DA CRUZ VILAÇA, *ob. cit.*, p. 714.)

(¹⁶) (Cfr. Acórdão de 20 de novembro de 2003, GEMO, C-126/01 e Acórdão de 15 de julho de 2004, C-345/02 (*Pearle Bv*)).

(¹⁷) (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 271.)

(¹⁸) (Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Darmon, acórdão de 20 de setembro de 1990, proc. C-5/89, Comissão c/ RFA, Col. p. 3457, p. 3450, in JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A restituição ...* cit., p. 38.)

Acórdão de 24 de Julho de 2013.

Processo n.º 566/13-30.

Recorrente: A....., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam, em conferência, os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Por acórdão proferido por este Supremo Tribunal, em 5 de Junho de 2013, foi concedido provimento ao recurso interposto pela sociedade A....., S.A., da sentença que julgara improcedente a reclamação judicial que esta sociedade apresentara do despacho do Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa que lhe indeferira o pedido de suspensão da execução fiscal n 1503201001104985, tendo sido revogada tal sentença e julgada procedente a reclamação.

Notificadas que foram as partes desse acórdão, veio a Fazenda Pública pedir a sua reforma, ao abrigo do disposto no artigo 669.º, n.º 2, alíneas a) e b) do Código de Processo Civil, esgrimindo com a seguinte argumentação:

- (...)
- *Ora, parece que o douto Acórdão, ao fazer a interpretação que faz, dos factos, para aferir da legalidade do acto reclamado, salvo o devido respeito, errou na apreciação dos factos provados nos autos e no direito aplicável.*

O douto Acórdão sustenta a sua decisão na existência de uma reclamação graciosa pendente e no facto de não se saber se foi objecto de recurso hierárquico ou impugnação judicial, pelo que entende que o processo tem de ficar suspenso enquanto essa reclamação não for definitivamente decidida, nos termos dos arts. 169º do GPPT e 52º da LGT.

- *Ao contrário do entendimento manifestado no douto Acórdão, a Fazenda Pública, salvo o devido respeito, entende que tal como prevê o artigo 97º do CPPT, o processo judicial tributário tem por função a tutela plena e efectiva em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária.*

- *Contudo, sob pena de violar o princípio da segurança jurídica e da estabilização dos actos tributários, a reclamante ao lançar mão de um novo meio impugnatório relativamente a um acto tributário, que já foi objecto de sentença e que já foi devidamente executado, utiliza, para manter activa uma suspensão de um processo de execução fiscal, e tal expediente ser aceite pelo Acórdão em reforma, tem efeitos perversos, como afirma o Sr. Conselheiro Lino Ribeiro e da qual transcrevemos, do seu voto de vencido, que com toda a clareza afirma: (...)*

- *Como se pode retirar dos factos constantes dos autos, concretamente a fls. III do PA, a Reclamação Graciosa findou por decurso do prazo de reacção relativamente à mesma, pelo que, também por esta via, já está estabilizada na ordem jurídica esta reclamação graciosa.*

- *Razão pela qual, o Acórdão cuja reforma se requer, fez uma errada interpretação apreciação dos factos provados nos autos e no direito aplicável, dado que a circunstância de o original da Reclamação Graciosa em causa se encontrar apenas nos autos é bastante para concluir pela sua estabilização na ordem jurídica.*

- *Salvo o devido respeito, torna-se evidente que o Acórdão em reforma, em face desta errada apreciação dos factos, também errou ao aplicar o direito, pois não estão verificados os requisitos do artigo 169º do CPPT e do 52º da LGT.*

- *Ora, ao anular o acto que negou a suspensão da execução o Acórdão cuja reforma se requer, praticou um acto inútil tal como defende o Sr. Conselheiro Lino Ribeiro: «(...)»*

- *Pelo que, não podia o douto Acórdão concluir em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a reclamação judicial, com a conseqüente anulação do acto reclamado».*

- *Do que se trata é, pois, de uma errada interpretação dos factos provados e de interpretação e aplicação dos artigos artigo 169º do CPPT e do 52º da LGT, que implicam necessariamente uma decisão diversa da proferida.*

- *Acresce que nos termos do artigo 669º n.º 2 b) do CPC, é lícito pedir a reforma da sentença quando: Constem do processo documentos ou quaisquer elementos que só por si impliquem necessariamente decisão diversa da proferida.*

- *Donde, face aos elementos que constam do processo, o douto Acórdão cuja reforma se requer, salvo o devido respeito, fez uma incorrecta qualificação jurídica dos factos, não atendendo, por lapsos manifesto, a que a Reclamação Graciosa já não é recorrível e já não existindo processo pendente que discuta a legalidade da liquidação, também não há fundamentos para anular o acto que indeferiu o pedido de suspensão do Processo de Execução Fiscal.*

- Pelo que, devia o Acórdão ora reclamado ter concluído pela improcedência do Recurso Jurisdicional.

Notificada a sociedade A....., SA., para se pronunciar sobre o requerido, apresentou a resposta que consta de fls. 212/213, onde sustenta a inexistência de fundamento legal para o pedido de reforma, dado que, em suma, «*não há lapso, muito menos manifesto, cometido no acórdão, quanto à aplicação da norma jurídica em causa ou quanto à qualificação jurídica dos factos.*».

Com dispensa de vistos legais, dada a simplicidade da questão, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que a reforma da sentença contemplada no art.º 669.º do CPC é aplicável aos acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo por força do preceituado no art.º 716º, aplicável ex vi do disposto no art.º 732.º, ambos do CPC [diploma aplicável ao contencioso tributário por força do disposto no art.º 2.º, alínea e) do CPPT].

Preceitua o n.º 2 do art. 669.º do CPC que, não cabendo recurso da decisão, é lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando «*Tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos*» [alínea a)] ou «*Constem do processo documentos ou outro meio de prova plena que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida*» [alínea b)].

Tal possibilidade de reforma de sentenças/acórdãos, porque constitui uma excepção legal ao princípio do esgotamento do poder jurisdicional do juiz, é circunscrita às situações tipificadas na norma, tendo em vista o suprimento de erro de julgamento mediante a reparação da decisão pelo próprio juiz decisor unicamente nos casos em que, por lapso de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou quando constem dos autos elementos documentais ou meios de prova plena que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso.

Deste modo, e como vem sendo reiteradamente salientado pela jurisprudência - que a Fazenda Pública não ignora ou não devia ignorar - a possibilidade de reforma de uma decisão judicial ao abrigo do n.º 2 do art. 669.º do CPC tem carácter de excepção, destinando-se unicamente a eliminar lapsos manifestos, erros evidentes, ostensivos, palmares, juridicamente insustentáveis e incontrovertidos - vide, entre outros, os seguintes acórdãos do STA: de 24/03/2010, no proc. n.º 0511/06; de 26/09/2012, no proc. n.º 211/12; de 21/11/2012, no proc. n.º 155/11; de 19/12/2012, no proc. n.º 740/12; de 13/03/2013, no proc. n.º 822/12; e de 3/07/2012, no proc. n.º 629/13.

Ora, no acórdão em questão inexistente qualquer lapso ou erro juridicamente insustentável e incontrovertido na determinação das normas invocadas e aplicadas, como inexistente qualquer desconsideração de documentos e/ou meios de prova plena que pudessem implicar decisão em sentido diverso. Aliás, este Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista, nem sequer tem poderes em matéria de facto e, por isso, limitou-se a sindicá-lo o julgamento de direito efectuado com base na factualidade fixada pelo Tribunal “a quo”. E o facto de já ter sido decidida a reclamação graciosa não significa que não tenha havido impugnação (administrativa ou contenciosa) da respectiva decisão, razão por que se deixou dito no acórdão que «*não dispomos de quaisquer elementos para afirmar que não existe pendente neste momento qualquer processo administrativo ou contencioso de impugnação da liquidação.*».

Deste modo, e como bem refere a Requerida, percorrendo o requerimento formulado pela Fazenda Pública, constata-se que ela se limita a discordar da solução a que chegou o douto acórdão, considerando que a melhor solução jurídica era aquela que consta do douto voto de vencido. Mas não é apontado nem, muito menos, demonstrado, que haja um erro manifesto de julgamento das questões de direito, isto é, que haja um erro incontrovertido, nem que exista no processo prova documental ou outro elemento que implique, necessária e obrigatoriamente, outra decisão. O lapso notório que estaria presente no acórdão, segundo a Fazenda Pública, é que a decisão é diferente daquela que foi preconizada no voto vencido, o que, como é indiscutível, não consubstancia qualquer lapso ou erro juridicamente insustentável e incontrovertido.

E pese embora seja possível a defesa de tese jurídica oposta à acolhida pela maioria dos Juízes Conselheiros subscritores - como se verifica, aliás, pelo voto lavrado pelo Senhor Juiz Conselheiro que ficou vencido - o que permanece é, claramente, uma discordância relativamente à tese ou raciocínio interpretativo nele prosseguido. Pelo que, independentemente da bondade do julgamento e da convicção da sua fundamentação, não enferma, seguramente, tal acórdão de lapso ou de erro ostensivo e incontrovertido que legitime a sua reforma. Pelo contrário, a interpretação e solução que nele foi perfilhada é juridicamente sustentável e mostra-se alicerçada no respectivo discurso factual e jurídico fundamentador.

Por conseguinte, tendo em conta que o pedido de reforma não pode servir, como bem sabe ou devia saber a Fazenda Pública, para invocar a discordância com o julgado, não pode proceder a sua pretensão.

Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em desatender o pedido de reforma do acórdão.

Custas pela Requerente.

Lisboa, 24 de Julho de 2013. — Dulce Neto (relatora) — Isabel Marques da Silva — Casimiro Gonçalves.

Acórdão de 24 de Julho de 2013.**Assunto:**

Reclamação judicial. Prescrição. Sisa. Prédio adquirido para revenda. Caducidade da isenção. Termo inicial de contagem do prazo de prescrição.

Sumário:

- I — O prazo de prescrição conta-se, salvo o disposto em lei especial, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do artigo 48.º da LGT).*
- II — O termo inicial da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, em caso de verificação da condição resolutive da isenção de Sisa (artigos n.ºs 11.º n.º 3, 16.º n.º 1 CIMSISD e 48.º n.º 1 da LGT) reporta à data do facto tributário e não à data da revogação da isenção.*

Processo n.º 1183/13-30.

Recorrente: A....., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., SA, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, de 3 de Maio de 2013, que julgou improcedente a reclamação por si deduzida contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Coimbra 1, de 17 de Dezembro de 2012, que não lhe reconheceu a prescrição da dívida objecto de cobrança coerciva no processo de execução fiscal n.º 3050201201011138 (Sisa e juros compensatórios objecto de liquidação oficiosa em virtude da caducidade da isenção de que beneficiou no momento da transmissão em virtude da não revenda do imóvel adquirido com esse fim no prazo de 3 anos).

A recorrente conclui as suas alegações de recurso nos seguintes termos:

A. Entendeu a sentença de que ora se recorre que “o prazo de prescrição da dívida de Sisa começa, em princípio a correr na data em que se consumou o facto tributário da transmissão da propriedade sobre o imóvel mas, havendo isenção sujeita a condição resolutive, só começará a correr desde o momento em que se verificar (se se verificar) a condição”.

B. Não obstante aquele tribunal entender que a tese da reclamante assenta “em argumentos ponderosos”, mas que deixa a desejar em termos de justiça e equidade, decidiu que se deverá entender que o artigo 49.º da LGT não derroga o art.º 306 do Código Civil, não devendo, assim, começar a correr o prazo enquanto o direito não puder ser exercido.

C. Com efeito, o facto tributário subjacente ao imposto em questão ocorreu na data da celebração da escritura de compra e venda referente à transacção do imóvel que putativamente gerou a liquidação do imposto, o que se verificou em 6 de Agosto de 2003, conforme resulta da matéria assente – cfr. artigo 2.º e 8.º n.º 1 do CIMSISD.

D. Já que é em tal momento – e não em qualquer outro – que ocorre o facto constitutivo e que nasce, em consequência, a obrigação de imposto.

E. Pelo que a eventual verificação posterior de outros elementos, ditos negativos ou de paralisação do pagamento de imposto – tais como, as isenções -, em nada conflituam com a verificação do facto tributário, na medida em que este já se constituiu em momento anterior à ocorrência daqueles outros elementos.

F. Assim sendo, podemos concluir que a obrigação tributária nasce, constitui-se com a ocorrência do facto tributário e que eventuais elementos posteriores – como a isenções – devem considerar-se como extrínsecas ao próprio acto tributário.

G. Seria porventura diferente se, em vez de a aquisição de um imóvel para revenda determinar em certas condições, a isenção de imposto (isto é, da obrigação de imposto), a lei excluísse da tributação tal facto nos primeiros três anos após o acto translativo.

H. Aí sim, dúvidas não restariam que o facto tributário ocorreria apenas ao fim do terceiro ano.

I. Mas não foi essa a solução do legislador, sendo certo que nada impedia que por ela tivesse optado.

J. Bem pelo contrário, o legislador expressamente optou pela concessão de uma isenção, a qual é inegavelmente um facto impeditivo da obrigação de imposto e ambos pressupõem formal e logicamente verificado o facto tributário que têm como objecto imediato.

K. Também poderia o legislador, em tais situações, ter optado por editar uma norma de suspensão do prazo de prescrição da obrigação tributária, mas também não foi esta a solução do legislador, sendo certo que nada impedia que por ela tivesse optado.

L. Bem pelo contrário, o legislador expressamente optou por não elencar tal isenção como causa de suspensão do prazo de prescrição da obrigação tributária.

M. Pelo que erróneo é o entendimento que, ao prazo previsto na lei, de oito anos, haverá que acrescentar mais o máximo de três anos, correspondente ao período máximo de isenção.

N. Fundamenta o Tribunal “a quo” a sua decisão em razões de justiça e equidade, não obstante concordar, “a contrario sensu”, que o defendido pela aqui Recorrente assenta no princípio da legalidade fiscal.

O. No entanto defende que o art.º 49.º da LGT não derroga o art.º 306.º do Código Civil, ou seja, que o regime próprio para a prescrição dos impostos não derroga a norma geral prevista na lei civil segundo a qual a prescrição de um direito começa a correr desde que ele possa ser exercido.

P. Ora, salvo o devido respeito, o tribunal “a quo” labora em manifesto erro de direito, senão vejamos: recorrendo aos princípios básicos de direito, temos que quando exista uma lei que regule especialmente uma matéria, esta prevalecerá sobre a lei geral – cfr. o n.º 3 do art. 7.º do CC.

Q. A derrogação do regime preceituado no art. 306.º do CC é operada pela própria Lei Geral Tributária que estabelece um regime especial e, nessa medida, afasta, no seu âmbito de aplicação, o regime normativo geral (“lex specialis derogat legi generali”).

R. Ora, para que este critério da especialidade fosse desaplicado seriam necessárias inequívocas indicações da vontade legislativa nesse sentido, o que, claramente, não é o caso.

S. Pelo que sempre seria inconcebível a aplicação do regime geral no caso “sub judice”, existindo – como existe – regime especial claro e inequívoco, o qual, o legislador, ao longo de todos os muitos anos de existência não viu necessidade de alterar ou regular especificamente, como podia, a matéria da prescrição no caso de isenção sob condição objectiva.

T. Acresce que, OITO ANOS constituem um prazo mais do que razoável para o Estado controlar os benefícios fiscais e, se caso, corrigi-los.

U. Pois que, caso não se verifique a condição objectiva da isenção, ao fim de três anos, a AT tem ainda CINCO ANOS para exigir e cobrar o tributo, o que também é prazo mais do que razoável.

V. Em face de tudo isto, evidente se torna que, no caso dos presentes autos, o facto tributário ocorreu em 06-08-2003.

W. E assim sendo, ocorreu a prescrição da obrigação tributária aqui em causa.

X. Porquanto, no caso do acto de liquidação em causa, não existe, em concreto, qualquer norma (excepcional) que determine que a contagem do prazo de prescrição apenas começa a contar-se a partir do momento em que se verifique a condição resolutive da isenção.

Y. Pelo que o termo inicial do prazo de prescrição ocorre, salvo o disposto em lei especial, nos impostos de obrigação única, na data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do art. 48.º da LGT) e não a partir da data da cessação/caducidade de uma qualquer isenção tributária.

Z. Ora, em face do descrito regime legal, é evidente que as obrigações tributárias de imposto e de juros aqui em causa já se encontravam prescritas à data da citação da Recorrente para os presentes autos de execução.

AA. Com efeito, o facto tributário verificou-se em 06-08-2003, pelo que, tratando-se a SISA de um imposto de obrigação única, foi necessariamente nessa data que ocorreu o termo inicial do respectivo prazo de prescrição.

BB. Tal prazo correu ininterruptamente até à presente data ou, no limite, até ao momento em que a Recorrente foi citada para a execução, ou seja, em 14 de Março de 2012 – cfr. art.º 49.º da LGT – cfr. doc. n.º 4, aqui dado por integrado.

CC. Pelo que é inequívoco que, pelo menos desde 6 de Agosto de 2011 (ou seja, 8 anos após a ocorrência do facto tributário), a dívida de SISA em crise já se encontra prescrita.

DD. A assim não ter decidido o tribunal “a quo”, violou este o preceituado nos artigos 48.º da LGT e 16.º, n.º 1 do CIMSISD.

Nestes termos e nos melhores de Direito deverá o presente recurso merecer provimento e, em consequência, ser revogada a sentença e substituída a mesma por uma decisão que dê provimento à pretensão da Recorrente, tudo o mais com as consequências legais.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o douto parecer de fls. 312 a 314 dos autos no qual, por adesão *ao discurso fundamentador* expresso no Acórdão do Pleno desta Secção de Contencioso Tributário do STA de 19 de Abril de 2013 – *no sentido do prazo de prescrição se contar desde a data do facto tributário e não da caducidade da isenção* -, conclui que

deve dar-se provimento ao recurso, revogar-se a sentença recorrida e, conseqüentemente, anular-se o acto sindicado.

Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à conferência.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber, para efeitos de prescrição da dívida exequenda de SISA, qual o termo inicial do prazo no caso de aquisição de imóvel para revenda: se o momento da transmissão ou o da caducidade da isenção (três anos após a transmissão, sem que o prédio tenha sido revendido).

5 – Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

1. Por escritura pública de 6 de Agosto de 2003 lavrada no 15º Cartório Notarial de Lisboa, no exercício do seu objecto social de “compra e venda de prédios e revenda dos adquiridos para esse fim”, actividade que tinha vindo a exercer no ano anterior, a Reclamante comprou, pelo preço de 536 450€, um prédio rústico com a área de 16 890 m², sito no lugar de, freguesia de, descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Coimbra sob o n.º 887 da dita freguesia e inscrito na matriz predial rústica da mesma freguesia sob o n.º 917. Cfr. Fs 194 e sgs.

2. Em 6 de Agosto de 2006 a Reclamante ainda não vendera o prédio.

3. Sem embargo, em 14/6/2011 a Reclamante não solicitara a liquidação nem pagara a Sisa sobre aquela transmissão.

4. Na sequência de inspecção tributária de que foi alvo, por carta registada com AR recebida em 27/6/2011 (fs. 184), cuja cópia a fs. 81 e 82 aqui se dá por reproduzida, foi a Reclamante notificada da liquidação oficiosa do Imposto de Sisa sobre aquela transmissão, no valor de 26 822,50€, mais juros compensatórios, no valor de 5 123,46 €; e para efectuar o respectivo pagamento em dez dias (Doc. n.º 3 da PI).

5. Em 2/11/2011 (cf. informação de fs. 3) a Reclamante apresentou Reclamação Graciosa relativamente à sobredita liquidação.

6. Para pagamento coercivo dessa liquidação foi instaurada a execução fiscal acima identificada, para a qual a Reclamante foi citada por carta Registada com AR recebida em 15/3/2012 (fs. 45 vº).

7. Tendo a Reclamante requerido a intervenção do tribunal arbitral, por despacho de 8/5/2012 foi determinada a suspensão da execução supra (fs. 81).

8. Pelo requerimento cuja cópia é doc. 2 da PI, a reclamante requereu ao Chefe do Serviço de Finanças OEF que declarasse prescrita a dívida exequenda.

9. Pelo despacho reclamado, cujo teor a fs. 33 e 34 aqui se dá como reproduzido, isso foi indeferido.

6 – Apreciando.

6.1 Do termo inicial de prescrição da dívida exequenda - SISA devida pela transmissão de prédio adquirido para revenda e não revendido

A sentença recorrida, a fls. 263 frente e verso a 266 dos autos, julgou improcedente a reclamação deduzida contra o despacho de não reconhecimento da prescrição da dívida exequenda, por ter entendido - não obstante a letra da lei, o reconhecimento expresso de que *a tese da recorrente assenta em argumentos ponderosos e o princípio da legalidade fiscal (artigo 8º da LGT) -, partindo do elemento metodológico chamado “sistemático”, que a norma do caso “sub judice”, que se respiga da conjugação dos artigos 48º n.º 1 da LGT, 2º, 11º n.º 3 e 16º n.º 1 do CIMSISD e 306.º n.º 1 do Código Civil é a de que O prazo de prescrição da dívida do Imposto de Sisa, começa, em princípio, a correr na data em que se consumou o facto tributário da transmissão da propriedade sobre o imóvel mas, havendo isenção sujeita a condição resolutiva, só começará a correr desde o momento em que se verificar (se verificar) a condição* (cfr. sentença recorrida, a fls. 264, verso, a 265, verso, dos autos).

Entendeu, em conformidade, a sentença recorrida, que *o prazo de prescrição - de oito anos (previsto no n.º 1 do artigo 48.º da LGT, aplicável por remissão do disposto no artigo 180.º do CIMSISD, na redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro (em vigor à data dos factos) - só começou a correr em 6/8/2006, tendo-se interrompido com a reclamação graciosa em 2/11/2011, (...), pelo que estava longe de ocorrer quando foi proferido o despacho reclamado* (cfr. sentença recorrida a fls. 265, verso, dos autos)

Imputa a recorrente ao decidido erro de julgamento, por violação do *preceituado nos artigos 48.º da LGT e 16.º, n.º 1 do CIMSISD*, pois que, em síntese, nos termos legais o termo inicial do prazo de prescrição dos impostos de obrigação única é o momento da verificação do facto tributário, ou seja, unicamente e só o momento em que teve lugar a transmissão do imóvel – 6 de Agosto de 2003 – e não nenhum outro facto posterior, como seja a caducidade da isenção.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal, no seu parecer junto aos autos, defende o provimento do recurso em sintonia com o julgado no recente Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal de 10 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 1135/12, no qual se decidiu que *o termo inicial da contagem do prazo de prescrição da obrigação*

tributária, em caso de verificação da condição resolutiva da isenção de Sisa (arts. n.ºs. 11º n.º 3, 16º n.º 1 CIMSISD e 48º n.º 1 da LGT) reporta à data do facto tributário e não à data da revogação da isenção.

Assim o entendemos também, razão pela qual subscrevemos sem reserva o decidido no referido Acórdão do Pleno da Secção.

No caso dos autos, sendo incontestado e não merecendo crítica de que o prazo de prescrição é o de oito anos (previsto no n.º 1 do artigo 48.º da LGT, aplicável por remissão do disposto no artigo 180.º do CIMSISD, na redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro, em vigor à data dos factos), e entendendo nós, em conformidade com o entendimento consignado naquele Acórdão do Pleno, que tal prazo deve ser contado desde 6 de Agosto de 2003 (data da celebração da escritura pública de compra e venda do prédio adquirido para revenda – cfr. o n.º 1 do probatório fixado), se tem de concluir que a dívida exequenda prescreveu no dia 6 de Agosto de 2011, porquanto dentro desse período de tempo inexistiram factos interruptivos ou suspensivos do prazo de prescrição e os factos ocorridos que, nos termos legais – artigo 49.º n.º 1 e 4 da LGT e n.ºs 5, 6 e 7 do probatório fixado – poderiam ser aptos a produzir tais efeitos interruptivos e/ou suspensivos são, em concreto, irrelevantes pois todos ocorreram em datas em que o prazo de prescrição se completara já. E obviamente, também à data do despacho reclamado que indeferiu o reconhecimento da prescrição – 17 de Dezembro de 2012 (cfr. fls. 34 dos autos) -, esta ocorrera já, pelo que o acto sindicado é ilegal, devendo ser anulado.

As razões pelas quais sufragamos o entendimento de que o termo inicial da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, em caso de verificação da condição resolutiva da isenção de Sisa (arts. n.ºs. 11º n.º 3, 16º n.º 1 CIMSISD e 48º n.º 1 da LGT) reporta à data do facto tributário e não à data da revogação da isenção encontram-se bem expressas no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 10 de Abril de 2013 (rec. n.º 1135/12), para cuja ampla e profícua fundamentação jurisprudencial e doutrinal remetemos, e que aí se encontram desta forma sintetizadas:

«(...) (i) não prevendo o n.º 1 do art. 48º da LGT a suspensão do prazo de prescrição no caso de benefícios fiscais de natureza condicionada (ao contrário do que sucede com o prazo de caducidade da liquidação do imposto – alínea c) do n.º 2 do art. 46º da LGT); (ii) integrando a matéria da prescrição da obrigação tributária (quer os pressupostos da prescrição, quer os pressupostos relativos ao regime do respectivo prazo) o âmbito das garantias dos contribuintes e (iii) fixando a LGT, como momento relevante para o termo inicial do prazo de prescrição, a ocorrência do facto tributário (sendo este o facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária), não é de interpretar a norma contida no n.º 1 do art. 48º da LGT com outro sentido que não seja o de que, no caso, o prazo de prescrição da sisa devida (imposto de obrigação única) se inicia a partir da data em que ocorreu o facto tributário substanciado na transmissão (aquisição por parte do sujeito passivo respectivo) e não a partir da data em que ocorreu a caducidade da condição a que ficara subordinada a isenção de que o mesmo usufruiu.» (fim de citação)

Atento o exposto, tem de concluir-se que o recurso merece provimento.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, julgando procedente a reclamação judicial deduzida e anulando o acto reclamado, pois que se encontra prescrita a dívida exequenda.

Custas pela Fazenda Pública, apenas em 1.ª instância pois não contra-alegou neste Supremo Tribunal.

Lisboa, 24 de Julho de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *São Pedro*. (Vencido nos termos da declaração que junto.)

Votei vencido pelas razões seguintes.

1. O acórdão seguiu a jurisprudência do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo, seguindo de perto o acórdão de 10 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 1135/12. Como se pode ver no aludido acórdão do Pleno a decisão foi tomada por maioria com quatro votos de vencido.

2. Apesar de não concordar inteiramente com a totalidade dos argumentos dos votos de vencido, julgo que a melhor interpretação da lei leva a considerar que o termo inicial do prazo da prescrição, nos impostos de obrigação única em que o sujeito passivo beneficia de uma isenção condicionada (condição resolutiva) só tem lugar após a verificação da condição.

3. Não acompanho na totalidade os votos de vencido do acórdão do Pleno, na medida em que nestes se apela, bem vistas as coisas, à exigibilidade da dívida, como condição do início do prazo da prescrição, realidade que não tem esse efeito na prescrição da obrigação tributária. O prazo de prescrição da obrigação tributária começa a correr com a verificação da situação de facto que preenche a previsão legal que tem como consequência a génese da obrigação. Trata-se de uma obrigação “*ex lege*” que se constitui na ordem jurídica com a verificação da situação de facto. Por isso os argumentos apelando ao regime das obrigações civis, cujo prazo não corre enquanto o direito não puder ser exercido, não é

válido. A obrigação fiscal prescreve, como decorre expressamente do art. 48º, 1, da LGT, a partir “a partir da data em que o facto tributário ocorreu”.

4. A questão suscitada neste recurso deve ser resolvida a partir da interpretação do art. 48º, 1 da LGT, ou mais concretamente, a partir da interpretação da expressão “facto tributário”. O que é o facto tributário, quando se verificam os factos que preenchem as normas de incidência e ao mesmo tempo as normas de uma isenção sob condição resolutiva ?

Nestes casos, o facto tributário ocorre quando a situação da vida real preenche os pressupostos da incidência ou quando se verifica a condição resolutiva ? Ou, colocando a questão de outro modo: quando nasce a obrigação tributária: com a verificação da situação de facto subsumível nas normas de incidência ou com a verificação da condição resolutiva ?

A meu ver têm razão aqueles que consideram o facto tributário, no caso de isenção prevista no n.º 3 do art. 11º do C. Sisa, ocorre na data da caducidade da isenção, por ser nessa data que o legislador entende que o adquirente já não tem intenções de alienar o imóvel e o integra na sua esfera patrimonial - Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, Aplicação no tempo da taxa da sisa/IMT, in Boletim da Ordem dos Advogados, n.º 28, Setembro/Outubro, de 2003, pp. 28/29; e NUNO SÁ GOMES, Tributação do Património, Lições Proferidas no 1º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto (2004), Almedina, 2004, pp. 142 a 148 – (citados no acórdão do Pleno, acima referido).

O acórdão do Pleno transcreve os argumentos essenciais desta tese:

“(…)

Ou seja, nos casos de aquisição de imóveis para revenda, o adquirente encara o imóvel como mercadoria, como bem que não é contabilizado no imobilizado, como “mercadoria” para venda; e, assim sendo, o facto tributário (rectius a “transmissão”) só tem lugar quando o imóvel passa a fazer parte do imobilizado da empresa pela caducidade da chamada “isenção” (a qual não é – neste entendimento - uma verdadeira isenção). Assim, só quando o imóvel passou a integrar o imobilizado da empresa por força da caducidade referida, é que o contribuinte passou a revelar capacidade contributiva para adquirir imóveis e só nessa data, verdadeiramente, adquiriu aquele imóvel (até aí, apenas teve capacidade financeira de gerir a sua actividade comercial até à venda do imóvel, que não teve lugar no prazo de três anos). Daí que, sendo nessa data que o contribuinte passa a ser adquirente «de facto» e verdadeiro proprietário do imóvel, será também nessa data que o legislador entende que nasce o facto tributário, entendimento que se coaduna, quer com o actualmente disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art. 18º do CIMT (bem como com o disposto no art. 38º da Lei n.º 26/2003, de 30/7, que aprovou o CIMI e o CIMT), ao disporem que o «imposto será liquidado pelas taxas em vigor ao tempo da ocorrência do facto tributário» e que «se ocorrer a caducidade da isenção, a taxa e o valor a considerar na liquidação serão os vigentes à data de liquidação», quer com o que já decorria do disposto na alínea f) do n.º 1 do art. 10º do Código da Contribuição Autárquica, quer, finalmente, com o que também se dispõe na alínea e) do n.º 1 do art. 9º do CIMI, pois que todos estes normativos configuram aquelas situações como delimitações negativas da incidência, uma vez que o imposto respectivo só é devido a partir do terceiro ano seguinte, inclusive, àquele em que o prédio tenha passado a figurar no activo circulante de uma empresa que tenha por objecto a sua venda (sendo que, de acordo com o estabelecido nos n.ºs. 2 e 3 do mesmo art. 9º do CIMI, caso ao prédio seja dada diferente utilização, o imposto é liquidado por todo o período decorrido desde a sua aquisição e é devido a partir do ano, inclusive, em que a venda do prédio tenha sido retardada por facto imputável ao respectivo sujeito passivo).

(…)”

Concordo com este entendimento.

Com efeito, a génese de uma obrigação legal (como é o imposto) só surge quando se verificam todos os pressupostos de facto a que a lei faz corresponder (consequente jurídico) o nascimento da obrigação.

Ora, perante um quadro factual em que se verificam factos que preenchem a previsão das normas de incidência e a previsão das normas de isenção – *a obrigação do imposto ainda não existe*.

Só quando o efeito jurídico emergente das normas de isenção for resolvido (verificação da condição resolutiva do benefício fiscal), surge na ordem jurídica a obrigação de imposto.

Facto tributário é, assim, o acontecimento da vida real a que normas legais atribuem como efeito o nascimento de uma obrigação de imposto. Facto tributário, nestas condições é a verificação dos factos da vida real que integram a incidência, depois de afastada a eventual aplicação de uma norma de isenção. Facto tributário é, em suma, aquele que faz nascer a obrigação de imposto.

Tanto é assim que a lei esclarece que o direito aplicável e respectiva taxa são as vigentes na data da liquidação (verificação da condição resolutiva que extingue a isenção) e não na data da aquisição do imóvel.

A consequência deste entendimento é a de que, *antes da ocorrência do facto tributário complexo* ainda não existe a obrigação de imposto. Não é, portanto, uma questão de eficácia ou exigibilidade da obrigação de imposto, mas uma questão anterior relativa à existência ou não da própria obrigação de

imposto. Sendo assim, como me parece ser, torna-se claro que nunca pode correr um prazo de prescrição de uma obrigação enquanto a mesma ainda não existe.

5. Não é, portanto, necessário recorrer à analogia para “suspender” o prazo da prescrição da obrigação que ainda não existe. As situações referidas no art. 46º, 2 da LGT (onde é referida a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, quando estão em causa benefícios fiscais condicionados) deve ser interpretado no sentido de só ser aplicável essa “suspensão” aos benefícios fiscais desencadeados pelo interessado e que pressupõem uma declaração nesse sentido e não aos casos de isenção “ope legis”, ainda que sujeita a condição resolutiva.

6. Deste modo e pelos fundamentos expostos negaria provimento ao recurso e confirmaria a decisão recorrida.

Lisboa, 24 de Julho de 2013. — *António Bento São Pedro.*

Acórdão de 24 de Julho de 2013.

Assunto:

Manifestações de fortuna. Âmbito Temporal. Presunção. Lei Geral Tributária.

Sumário:

A determinação do rendimento com base na aquisição de um bem previsto na tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT só pode ser feita uma vez, relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes em que, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, falte a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos.

Processo n.º 1203/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 27 de Maio de 2013, que julgou improcedente o recurso por si interposto contra a decisão do Director de Finanças de Braga, proferida em 12 de Outubro de 2012 que fixou o seu rendimento tributável para efeitos de IRS dos anos de 2009, 2010 e 2011 com recurso a métodos indirectos (artigo 89.º-A n.º 4 da LGT) no valor de €50.000,00, por cada ano, em razão da aquisição de um imóvel no ano de 2008 pelo valor de € 250.000,00.

A recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

1. A douta sentença recorrida julgou improcedente o recurso interposto pela ora Recorrente relativamente à fixação por métodos indirectos do rendimento colectável em sede de IRS dos anos de 2009, 2010 e 2011, com fundamento em que, tendo a manifestação de fortuna ocorrido em 2008, a adesão ao regime excepcional de regularização tributária (RERT II), que só se verificou em 30.12.2010, não teria a virtualidade de a justificar nem afastar a decisão da administração tributária para aquele ano nem para os posteriores.

2. Contudo, salvo o devido respeito, tal entendimento corresponde a uma errada interpretação das disposições constantes dos artigos 4.º do RERT II (art.º 131.º da Lei do Orçamento de Estado para 2010), e 89.º-A, números 1, 2 alínea a), 3 e 4, da LGT.

3. Na verdade, decorre da conjugação das normas citadas que o RERT II se aplica aos rendimentos obtidos no ano em que ocorreu a manifestação de fortuna (2008), e nos três anos seguintes (2009, 2010 e 2011), durante os quais os rendimentos declarados se consideram como correspondentes à verdade, e as manifestações de fortuna consideradas como provenientes das quantias depositadas em bancos do estrangeiro, regularizadas e transferidas para Portugal ao abrigo desse regime.

4. Assim, a adesão por parte da Recorrente ao regime excepcional de regularização tributária (RERT II) efectuada em 30.12.2010, constitui prova bastante para os efeitos previstos no n.º 3 do ar-

tigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, ficando justificadas as desproporções dos rendimentos declarados em relação ao rendimento padrão.

Nestes Termos, e nos melhores de direito, sempre com o mui doto suprimento de VV. Ex.ªs, deverá ser dado provimento ao presente recurso, julgando-se o mesmo procedente e anulando-se, em consequência, as fixações de rendimentos por métodos indirectos, como é de INTEIRA JUSTIÇA

2 – Contra-alegou a recorrida, concluindo nos termos seguintes:

I) O rendimento colectável da Recorrente para o ano de 2008, fixado com recurso a métodos indirectos, está definitivamente consolidado na ordem jurídica, com a improcedência do recurso judicial, que transitou em julgado.

II) Tudo quanto se refere à aplicação de métodos indirectos do ano de 2008 é matéria inalterável e inatacável.

III) Na decisão, ora recorrida está em causa, única e exclusivamente, a fixação da matéria colectável da Recorrente, em sede de IRS, para os anos de 2009, 2010 e 2011, “em consequência da manifestação de fortuna ocorrida em 2008”.

IV) Existindo uma desproporção, superior a 50%, para menos, entre os rendimentos líquidos declarados nos anos de 2009, 2010 e de 2011 de €6.104,83, €5.564,61 e €5.598,51, respectivamente, - e que aqui serve apenas de referência para os três anos seguintes -, está plenamente justificado o recurso à fixação da matéria tributável por métodos indirectos para 2010 e 2011.

V) A actuação da AT não merece censura, uma vez que logrou provar que se verificam os pressupostos legais vinculativos da mesma, posto que o rendimento líquido declarado pela Recorrente mostra uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão.

VI) A alteração do n.º 4, do art. 89.º-A, da LGT, trazida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, veio esclarecer definitivamente que nas situações de manifestação de fortuna evidenciadas pela aquisição de bens, o rendimento fixado quer para o ano da aquisição, quer para os três anos seguintes, é o rendimento padrão, sempre que o contribuinte não faça prova da veracidade dos rendimentos declarados, ou que não identifique a outra fonte da manifestação de fortuna revelada.

VII) A razão de ser do n.º 4, do art. 89.º-A, da LGT, é justificada não só pela durabilidade dos bens mas também pelo combate à fraude e evasão fiscais, sendo, ainda, a de incentivar o contribuinte a declarar os seus rendimentos reais.

VIII) Ao utilizar a expressão “nos três anos seguintes”, o n.º 4 do art. 89.º-A, da LGT, pretende, precisamente, que a presunção baseada na manifestação de fortuna repercuta os seus efeitos durante esse período – 3 anos.

IX) A Recorrente invoca que: “As consequências da adesão ao RERT II assentam na extinção das obrigações tributárias exigíveis aqueles elementos, respeitantes aos períodos de tributação que tenham terminado até 31 de Dezembro de 2009”, no entanto, tendo interposto recurso da decisão de tributação por métodos indirectos no ano de 2008, em consequência da manifestação ocorrida nesse ano, não alegou tal facto, tendo a decisão transitado em julgado, consolidou-se no ordenamento jurídico, com todos os seus efeitos.

X) A apresentação da declaração de regularização tributária e pagamento referidos no n.º 2 do art. 2.º do art. 131.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (RERT II), produzem, relativamente aos elementos patrimoniais constantes da declaração e respectivos rendimentos, prova suficiente do facto previsto no art. 89.º-A n.º 3 da LGT.

XI) Contudo, não são estes valores patrimoniais origem de qualquer procedimento de avaliação indirecta da matéria colectável, mas sim a aquisição do prédio sob o artigo 2528 fracção J na freguesia, e quanto a esta não provou a Recorrente, nunca, que efectivamente mobilizou qualquer rendimento para a sua aquisição em 2008.

XII) Não tendo demonstrado, a relação directa e necessária, entre os valores patrimoniais declarados ao abrigo do RERT II em 30.12.2010 e a aquisição ocorrida em 2008.

XIII) Devendo manter-se “a decisão de tributar a recorrente por métodos indirectos nos anos de 2009, 2010 e 2011, em consequência da manifestação de fortuna ocorrida em 2008, não padece do vício de violação de lei, pelo que deve manter-se na ordem jurídica.”.

Nos termos supra expostos, e nos demais de Direito que V. Exas. doutamente suprirão, devem ser julgadas improcedentes as pretensões recursivas da Recorrente.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 187 a 189 dos autos no sentido da improcedência do recurso.

Com dispensa de vistos, dado o carácter urgente do processo, vêm os autos à Conferência.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida enferma de erro de julgamento ao ter julgado improcedente o recurso interposto pela ora Recorrente relativamente à fixação por métodos indirectos do rendimento colectável em sede de IRS dos anos de 2009, 2010 e 2011, com fundamento em que, tendo a manifestação de fortuna ocorrida em 2008, a adesão ao regime excepcional de regularização tributária (RERT II), que só se

verificou em 30.12.2010, não teria a virtualidade de a justificar nem afastar a decisão da administração tributária para aquele ano nem para os posteriores.

5 – Matéria de facto

Na sentença do objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) A..... foi objecto de acção inspectiva de âmbito parcial levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Braga, a coberto da ordem de serviço n.º OI201103067, tendo como incidência temporal o ano de 2008 – cfr. PA. Apenso e certidão junta aos autos de fls. 84 a 97, cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

B) A acção inspectiva foi determinada em consequência da análise da declaração de rendimentos declarados em 2008, apresentada pela ora recorrente, cfr. PA. Apenso e certidão junta aos autos de fls. 84 a 97;

C) No ano de 2008, a ora Recorrente adquiriu a fracção autónoma designada pela letra “J”, do prédio urbano sito na Av., n.º, inscrita na matriz sob o artigo 2538-J, da freguesia de, concelho de Guimarães, pelo preço de €250.000,00 - cfr. PA apenso e certidão junta aos autos de fls. 84 a 97;

D) A recorrente, para efeitos de IRS, entregou declaração de rendimentos de IRS do ano de 2008 - cfr. PA apenso e certidão junta aos autos de fls. 84 a 97 -, com os seguintes montantes:

Natureza dos Rendimentos - Montante declarado

*Empresariais/Profissionais - €9.665,34 (RL)**

Rendimentos Prediais - €5.600,00

**RL – Resultado Líquido do exercício – Contabilidade organizada*

E) A 22.11.2011, foi a recorrente notificada para comprovar que correspondiam à verdade os rendimentos por si declarados à administração tributária e, ainda, de que seria outra a fonte do acréscimo patrimonial apurado – cfr. fls. PA apenso e certidão junta aos autos de fls. 84 a 97 -, cujo teor se dá aqui integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais;

F) A recorrente pronunciou-se por escrito, cfr. fls. PA apenso e certidão junta aos autos de fls. 84 a 97 -, cujo teor se dá aqui integralmente por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais, ressaltando, o seguinte:

“(...) tal aquisição da fracção foi efectuada mediante pagamento com os cheques n.ºs 2921024170 e 2921024267, sobre o, conforme cópias em anexo.

Não tendo possível em tempo oportuno obter da instituição bancária em causa os extractos onde constam o débito desses dois meios de pagamento, desde já comprometo-me a efectuar o seu envio logo que estes sejam facultados.

Declaro, ainda, que tal montante reporta-se a poupanças efectuadas ao longo dos últimos 15 anos.

(...);

G) A 22.11.2007, a recorrente procedeu à venda da fracção autónoma designada pelas letras “AH”, sita na Rua, piso, n.º, descrita na CRP de Guimarães, sob o n.º 235-AH, da freguesia de, concelho de Guimarães, inscrita na matriz predial sob o art.º 834.º-AH, pelo preço de €135.000,00 cfr. certidão junta aos autos de fls. 84 a 97;

H) A recorrente fez constar da declaração de IRS do ano de 2007, a venda do referido imóvel - cfr. fls. PA apenso e certidão junta aos autos de fls. 84 a 97;

I) No âmbito da acção inspectiva efectuada à Recorrente, foi elaborado o relatório final de fls. PA apenso e certidão junta aos autos de fls. 84 a 97, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, constando do mesmo, designadamente, o seguinte:

“(...).

IV. Motivo e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indirectos.

Mantêm-se as correcções propostas no projecto de decisão de aplicação de métodos indirectos, uma vez que não ficou demonstrada qual a fonte da manifestação de fortuna evidenciada. Foram exibidos os meios de pagamento utilizados, contudo não foi demonstrada a existência da referida poupança, que o sujeito passivo alega ter constituído ao longo de 15 anos.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, há lugar à avaliação indirecta a matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos ou os rendimentos declarados, num determinado ano, para efeitos de IRS, mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão apurado nos termos da tabela a que se refere o n.º 4 do citado artigo.

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

Sendo o rendimento padrão de € 50.000,00 e tendo o sujeito passivo declarado, em 2008, rendimentos líquidos no montante de €15.265,34, portanto em montante inferior a 50% relativamente ao referido rendimento padrão, encontram-se reunidas as condições legais para, de acordo com a tabela a que se refere o n.º 4 do referido artigo 89.º-A, se proceder à fixação do rendimento tributável nos seguintes montantes:

*2008: 20% * 250.000,00=€50.000,00*

Os quais, de acordo com a alínea d), do n.º 1, do artigo 9.º, do Código do IRS, serão considerados como rendimentos da categoria G.

(...)”

J) Sobre o referido Relatório, o director de Finanças (em Substituição) após o seguinte despacho, em 19.04.2012: Concordo com o teor do presente relatório e com as suas conclusões. Considerando os fundamentos dele constantes, deve o conjunto dos rendimentos líquidos de IRS do ano de 2008 ser determinado por métodos indirectos, nos termos dos artigos 87.º e 89.º-A da Lei Geral tributária.” – cfr. fls. certidão junta aos autos de fls. 84 a 97;

K) A recorrente interpôs recurso judicial da decisão do Director de Finanças de Braga, referida em que fixou o seu rendimento colectável por métodos indirectos, para efeitos de IRS, a enquadrar na categoria G do ano de 2008, no montante de €50.000,00, que correu termos neste tribunal sob o n.º 276/12.BEBRG - cfr. certidão junta aos autos de fls. 84 a 97, aqui dada como reproduzida para os devidos efeitos legais;

L) Por decisão de 20.07.2012, transitada em julgado a 17.09.2012, foi o recurso julgado improcedente, mantendo-se a decisão que fixou o rendimento tributável para efeitos de IRS do ano de 2008 - cfr. certidão junta aos autos de fls. 84 a 97 dos autos, aqui dadas como reproduzida para os devidos efeitos legais;

M) A recorrente foi objecto de acção inspectiva de âmbito parcial levada a cabo pelos Serviços de Inspeção tributária da Direção de finanças de Braga, a coberto das ordens de serviço n.ºs OI201202178, OI201202179 e OI201202180, tendo como incidência temporal os anos de 2009, 2010 e 2011 - cfr. fls. do PA. Apenso, aqui reproduzidas para os devidos efeitos legais;

N) A recorrente para os anos de 2009, 2010 e 2011 declarou rendimentos líquidos nos montantes de €6.104,83, €5.564,61 e €5.598,51 – cfr. PA apenso;

O) A 30.08.2012, foi elaborado projecto de relatório – cfr. fls. 1 a 11 do apenso, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

P) A 17.10.2012, foi a recorrente notificada do projecto de relatório – cfr. fls. 12 do apenso.

Q) No âmbito da acção inspectiva efectuada à Recorrente, foi elaborado o relatório final de fls. 21 a 23 do PA apenso, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, constando do mesmo, designadamente, o seguinte:

IV. Motivo e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indirectos.

Na sequência do procedimento inspectivo credenciado pela OI201103067, foi fixado um rendimento de €50.000,00, para o ano de 2008, por não ter ficado comprovada a origem dos fundos para a manifestação de fortuna evidenciada, isto porque apesar de exibidos os meios de pagamento utilizados, não foi justificada a existência e génese da poupança referida pelo sujeito passivo.

Ficaram no entanto por fixar, conforme se encontra determinado no n.º 4 do art. 89.º-A da LGT, os rendimentos para os três anos seguintes: 2009, 2010 e 2011. Assim, à semelhança do que foi feito relativamente a 2008, e com base nos mesmos fundamentos, irão agora ser fixados os rendimentos para esses anos.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, há lugar a avaliação indirecta a matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos ou os rendimentos declarados, num determinado ano, para efeitos de IRS, mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão apurado nos termos da tabela a que se refere o n.º 4 do citado artigo.

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

Sendo o rendimento padrão de € 50.000,00 e tendo o sujeito passivo declarado, em 2008, rendimentos líquidos no montante de €15.265,34, portanto em montante inferior a 50% relativamente ao referido rendimento padrão, encontram-se reunidas as condições legais para, de acordo com a tabela a que se refere o n.º 4 do referido artigo 89.º-A, se proceder à fixação do rendimento tributável no próprio ano e nos três anos seguintes.

Assim como o sujeito passivo declarou rendimentos líquidos no montante de €6.104,83, €5.564,61 e €5.598,51 em 2009, 2010 e 2011 respetivamente, portanto também em montante inferior a 50% ao referido rendimento padrão, iremos proceder à fixação do rendimento tributável nos seguintes montantes:

*2009: 20% * 250.000,00 = €50.000,00*

*2009: 20% * 250.000,00 = €50.000,00*

*2009: 20% * 250.000,00 = €50.000,00*

os quais, de acordo com a alínea d), do n.º 1, do artigo 9.º, do Código do IRS, serão considerados como rendimentos da categoria G.

(...).”;

R) Sobre o referido Relatório, a 12.10.2012 o Director de Finanças (em Substituição) proferiu despacho de concordância e determinou que o conjunto dos rendimentos líquidos de IRS dos anos de

2009, 2010 e 2011 fosse ser determinado por métodos indirectos, nos termos dos artigos 87.º e 89.º-A da Lei Geral Tributária.” – cfr. fls. 14 a 23 do apenso, aqui reproduzidas por todos os efeitos legais.

S) A 30.12.2012, a recorrente aderiu ao regime excepcional de regularização tributária (RERT II) - cfr. fls. 9 a 24 dos autos.

6 – Apreciando.

6.1 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida

A sentença recorrida, a fls. 115 a 130 dos autos, julgou improcedente o recurso judicial interposto pela ora recorrente, mantendo o despacho recorrido que fixara ao sujeito passivo para os anos de 2009, 2010 e 2011 rendimentos tributáveis para efeitos de IRS com recurso a métodos indirectos no valor de €50.000,00 em cada um desses anos, em razão da aquisição por esta, no ano de 2008, de um imóvel no valor de €250.000,00 e de a declaração de rendimentos que apresentou nesse ano (e em cada um dos três seguintes) revelarem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão apurado nos termos da tabela a que se refere o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.

Para assim julgar considerou a sentença recorrida que *a questão da manifestação de fortuna no ano de 2008 foi já apreciada pelo tribunal que julgou improcedente o recurso apresentado, verificando-se, quanto a esta questão caso julgado, não podendo agora a recorrente pretender sindicá-la de novo aquela decisão, com os mesmos fundamentos ou outros, por se encontrar esgotado o poder jurisdicional quanto a esta matéria*, acrescentando que *no entanto, não será despiciendo referir, de forma perfunctória, quanto à questão (nova) da adesão ao regime excepcional de regularização tributária (RERT II), a mesma só se verificou em 30.12.2010 e a manifestação de fortuna ocorreu em 2008, pelo que não teria a virtualidade de a justificar nem afastar a decisão da administração tributária para aquele ano nem para os posteriores* (cfr. sentença recorrida, a fls. 125 dos autos). Considerou, pois, a sentença recorrida que, *apenas, incumbirá ao tribunal, nos presentes autos, aferir da existência de qualquer ilegalidade, de que cumpra conhecer, na atuação da administração fiscal na fixação da matéria coletável por recurso a métodos indirectos para os anos de 2009, 2010 e 2011*, tendo concluído não haver qualquer ilegalidade porquanto se lhe afigurou claro, em face da nova redacção do n.º 4 do artigo 89.º-A, introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (OE 2007), que da expressão “e nos três anos seguintes” resulta que estes também podem ser corrigidos, por força de uma única manifestação de fortuna, ocorrida anteriormente, pelo que, no caso dos autos a decisão de tributar a recorrente por métodos indirectos nos anos de 2009, 2010 e 2011, em consequência da manifestação de fortuna ocorrida em 2008, não padece do vício de violação de lei, pelo que deve ser mantida na ordem jurídica (cfr. sentença recorrida, a fls. 125 a 130 dos autos).

Vejamos.

Nenhuma censura merece a sentença recorrida ao julgar não poder reapreciar a questão da manifestação de fortuna no ano de 2008, já apreciada pelo tribunal que julgou improcedente o recurso apresentado, verificando-se, quanto a esta questão caso julgado, não podendo agora a recorrente pretender sindicá-la de novo aquela decisão, com os mesmos fundamentos ou outros, em particular no que respeita à questão (nova) da adesão ao regime excepcional de regularização tributária (RERT II) verificada em 30.12.2010.

Resulta do probatório fixado (cfr. as suas alíneas A) a L)) que a decisão administrativa de fixação da matéria tributável por métodos indirectos para efeitos de IRS no ano de 2008 se tornou definitiva em 17 de Setembro de 2012, com o trânsito em julgado da sentença proferida pelo TAF de Braga em 20 de Julho de 2012, que julgou improcedente o recurso judicial dela interposto.

Na tese da sentença recorrida - com que a recorrida manifesta expressa concordância nas suas contra-alegações de recurso (cfr. as suas conclusões III a VIII) -, as decisões de fixação dos rendimentos tributáveis para efeitos de IRS dos anos de 2009, 2010 e 2011, apresentam-se como que actos consequentes daquela primeira decisão administrativa, desde que a desproporção legalmente exigida entre os valores declarados nos três anos seguintes e o rendimento padrão se verifique igualmente, tendo esse entendimento base legal no disposto no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, que se teria tornado claro, na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, no sentido de que a mesma manifestação de fortuna (verificada em 2008, ano da aquisição do imóvel) legitimaria a tributação pelo rendimento padrão não apenas no ano em que se verificou a manifestação de fortuna (2008), mas também nos três anos seguintes (2009, 2010 e 2011).

Não sufragamos, porém, tal entendimento.

Consideramos, ao invés, como decidido no Acórdão deste Supremo Tribunal do passado dia 17 de Abril, proferido no recurso n.º 0433/13, que *a determinação do rendimento com base na aquisição de um bem previsto na tabela do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT só pode ser feita uma vez, relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes em que, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, falte a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos*, razão pela qual, necessariamente e por esta razão (que não a aduzida pela recorrente, embora esta preceda necessariamente aquela), terá o recurso que proceder, pois que em causa nos autos

está uma decisão de fixação da matéria tributável em cada um dos três anos seguintes à da manifestação de fortuna que, por sua vez, deu lugar a idêntica fixação de rendimentos no ano em que se verificou.

É que, como bem se consignou no citado Acórdão do passado dia 17 de Abril, embora “*prima facie*”, numa interpretação muito cingida à letra da lei, poderia retirar-se do texto o sentido de que o n.º 4 do art. 89.º-A legitima a actuação da AT posta em causa no recurso judicial (...) a nosso ver e salvo o devido respeito por opinião contrária, não é essa a melhor interpretação da lei (...).

De acordo com o n.º 2 do art. 89.º-A, a tabela do n.º 4 do mesmo artigo aplica-se aos bens que nela estão previstos e estejam na disposição do sujeito passivo, quer tenham sido adquiridos no ano relativamente ao qual a AT pretende reportar a manifestação de fortuna quer tenham sido adquiridos nos três anos anteriores.

Como bem salienta JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, cuja tese quanto à aplicação da tabela do art. 89.º-A subscrevemos (Vide JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010, págs. 305 a 309;

JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Algumas Notas Acerca das Manifestações de Fortuna, Estudos em Memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches, volume V, págs. 197 a 210, maxime págs. 208 a 210.*) e que, com a devida vénia, seguiremos de perto, quando não transcrevermos, «[e]m princípio, a aquisição do bem é tomada em consideração, para a verificação de uma eventual discrepância entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão constante da tabela, no próprio ano em que essa aquisição se verificou». No entanto, logo dá conta dos motivos – combate à evasão fiscal – que levaram o legislador a permitir que se presumam rendimentos com base na manifestação de fortuna nos três anos seguintes ao da aquisição: «se a relevância da aquisição do bem susceptível de ser considerado manifestação de fortuna se limitasse ao ano em que foi adquirido, bastaria, ao sujeito passivo que tivesse a intenção de praticar a evasão fiscal, declarar, nesse ano, um rendimento que não estivesse desfasado do rendimento padrão resultante da aplicação da tabela, podendo nos anos seguintes declarar rendimentos ostensivamente baixos, sem que a Administração Fiscal algo pudesse fazer [no âmbito da presunção do art. 89.º-A] para a isso obstar».

Por isso, o legislador entendeu permitir que se presumam rendimentos com base na aquisição de bens, não só no ano em que se efectuou a aquisição, como nos três anos seguintes, sendo que a essa possibilidade também não será alheia a intenção de precaver as situações em que, à data em que é detectada a aquisição que constitui manifestação de fortuna, a AT já não pode efectuar a liquidação relativamente ao ano em que a mesma se verificou por já ter caducado o respectivo direito (cfr. art. 45.º).

Mas, como taxativamente refere o citado Autor, «a presunção só pode ser feita uma vez, e não em vários anos».

Era também esse o entendimento da jurisprudência nos casos (poucos, tanto quanto sabemos) em que a AT, com base numa mesma aquisição que a lei releva como manifestação de fortuna e apoiando-se no n.º 2 do art. 89.º-A, entendeu presumir, cumulativamente, rendimentos relativamente a mais do que um ano (Cfr. os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte, proferidos no âmbito da redacção do n.º 4 do art. 89.º-A anterior à que lhe foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro:

– de 26 de Janeiro de 2006, proferido no processo n.º 1198/05.7BEVIS, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/74dd6faf5b7e0fda8025710a003ae792?OpenDocument>;

– de 25 de Janeiro de 2007, proferido no processo n.º 636/06.0BECBR, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/41a7cc2b85e7c2de8025728a0050f7e9?OpenDocument>,

sendo que neste a questão não foi apreciada, mas nele se dá conta de que a sentença recorrida

rejeitou a tese da AT e, nessa parte, transitou em julgado;

– de 23 de Abril de 2009, proferido no processo n.º 615/07.6BECBR, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/f780a1dc8f8c3e23802575a7002d5bf1?OpenDocument>).

É certo que o inciso «e no caso das alíneas a) e b) do n.º 2, nos três anos seguintes» resultante da nova redacção dada ao n.º 4 do art. 89.º-A pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2007), suscita algumas dúvidas, uma vez que, na redacção anterior, não havia uma referência expressa à possibilidade de enquadrar o rendimento presumido através das manifestações de fortuna constantes da tabela nos três anos anteriores.

Mas, como adverte JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, «essa ideia já resultava do n.º 2, sem prejuízo de a contagem ser aí feita a partir do ano sujeito à inspecção, em direcção ao ano de aquisição, e agora, de acordo com o actual n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, a contagem se fazer a partir do momento de aquisição para o momento em que se pretende dar relevância à detenção do bem» e «o resultado é o mesmo, dado que as disposições constituem o reflexo uma da outra», ou seja, dizer que «para a detenção de um bem ser relevante, ele deve ter sido adquirido no ano em causa, ou num dos três anos anteriores,

é a mesma coisa que dizer que a detenção de um bem é relevante no ano em que foi adquirido e nos três anos seguintes», motivo por que, no que respeita a este aspecto, relativamente ao n.º 2 o n.º 4 do art. 89.º da LGT não traz nada de novo.

Diz a primeira norma que «[n]a aplicação da tabela prevista no n.º 4 tomam-se em consideração: a) Os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores».

Na segunda norma diz-se precisamente o mesmo: verificada uma situação que a lei considera manifestação de fortuna, se o sujeito passivo não justificar a origem dos rendimentos que a permitiram, considera-se o rendimento presumido (rendimento padrão, a menos que existam elementos que permitam a fixação em montante superior) como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, no ano em causa, e no caso das alíneas a) e b) do n.º 2, nos três anos seguintes.

A nova redacção do n.º 4 do art. 89.º-A visou unicamente harmonizar essa norma com o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 2 no que se refere à possibilidade de a presunção de rendimentos operar relativamente ao ano de aquisição do bem e aos três anos seguintes. Ou seja, nas alíneas a) e b) do n.º 2 dizia-se que para efeitos do n.º 1 eram considerados os bens adquiridos nesse ano e nos três anos anteriores. Porém, o n.º 4, que tratava da determinação da matéria colectável, era omissivo quanto ao ano em que podia operar a presunção, omissão que a nova redacção veio colmatar, limitando-se a explicitar quais os anos relativamente aos quais podia ocorrer a determinação da matéria tributável.

Mas, se a redacção dada a este n.º 4 não foi a mais feliz – seria preferível que o legislador, ao invés da conjunção copulativa e tivesse usado a conjunção disjuntiva ou –, a verdade é que nada permite a interpretação no sentido de que o legislador pretendeu admitir a presunção de rendimentos, cumulativamente, no ano em que se verificou a aquisição e nos três anos seguintes.

Tanto quanto sabemos, a jurisprudência sempre recusou a tese da AT, nas poucas vezes em que temos conhecimento de que esta efectuou a presunção de rendimentos com base numa única manifestação de fortuna relativamente a mais do que um ano (Neste sentido, para além dos arestos referidos na nota anterior, o recente acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte, este proferido já no âmbito dada ao n.º 4 do art. 89.º-A pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro:

– de 28 de Fevereiro de 2013, proferido no processo n.º 519/12.0BEPNF, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/dd486fb2cdd2598480257b26003c5117?OpenDocument>), e não vemos motivo algum para dela divergir.

Note-se que a tese sustentada pela AT, como bem salienta JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, que dá numerosos exemplos dos resultados anómalos a que a mesma conduz, acabaria por assumir um «carácter gravemente sancionatório e eventualmente confiscatório» e abalaria a natureza jurídica do mecanismo das manifestações de fortuna, que assentam numa presunção de rendimentos ocultados.

Na situação sub judice, em que a manifestação de fortuna evidenciada é a aquisição de um imóvel, o resultado a que se chegaria – rendimento padrão obtido ao longo dos quatro anos: 2007, 2008, 2009 e 2010 – seria de 80% do valor do imóvel (Note-se que, no caso da aquisição de outros bens, o rendimento presumido ao longo de quatro anos pode mesmo exceder o valor de aquisição.), ou seja, € 208.560,00, o que se afigura manifestamente exagerado num sistema como o nosso, em que «a tributação com base nas manifestações de fortuna pode coexistir com rendimentos determinados de acordo com outros métodos, não havendo necessidade de presumir o rendimento global do contribuinte, mas somente os rendimentos que foram ocultados».

No caso da aquisição de bens móveis, o rendimento presumido poderia mesmo exceder largamente o valor da manifestação de fortuna (atingindo 140% desse valor; no caso dos automóveis, e os 280%, no caso dos barcos e aviões), o que justifica a referida conclusão quanto ao carácter confiscatório que assumiria este mecanismo de tributação na tese sustentada pela AT.

Por outro lado, como também salienta JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, que continuamos a seguir, a referida tese implicaria uma quebra nonexo de probabilidade (relação entre o valor da manifestação de fortuna, enquanto facto índice, e um determinado rendimento, como facto presumido) que deve ser insito à presunção e que está traduzido na tabela, sendo, no caso dos imóveis, fixado em 20% (Como é do conhecimento geral, para a generalidade das pessoas singulares, a aquisição de um imóvel (maxime quando se trata da habitação própria) exige a mobilização de poupanças geradas pelo rendimento de toda uma vida. Assim, mal se compreenderia que a lei pretendesse presumir que o sujeito passivo auferiu rendimentos de montante igual a 80% do seu valor num período de apenas quatro anos, o que significaria que a lei assumia que o rendimento de cinco anos seria suficiente para a aquisição de um imóvel que a lei considera ser uma manifestação de fortuna.)

Na verdade, entre nós o legislador configurou as manifestações de fortuna como presunções de rendimento: a lei, perante aquisições onerosas de bens ou consumos e na falta de declaração de rendimentos ou da desproporção que revelem relativamente ao rendimento declarado, se não for feita a prova da origem do rendimento que as permitiu, presume um determinado rendimento não declarado ou ocultado, em ordem à sua tributação. O legislador, com base em regras de experiência (e a recolha de dados estatísticos), formulou um nexode probabilidade entre a detenção de determinados bens ou a realização de certos consumos e a existência de rendimentos que as suportem.

Mas, para que a presunção mantenha a sua natureza – e não passe a ter a natureza de ficção (Com interesse para a distinção entre ficções legais e presunções legais, vide BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1983, págs. 108 e 111.), o que suscitaria questões de conformidade constitucional (Ficcional rendimento contende com o princípio da capacidade contributiva, implícito nos arts. 103.º e 104.º da Constituição da República.

Também o art. 4.º da LGT dispõe que «os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva») – exige-se-lhe que respeite um «nexo de probabilidade ou nexo lógico» entre o facto base (manifestação de fortuna) e o facto presumido (rendimento padrão).

Ainda, sabido que é que a lei fiscal não admite presunções de rendimento inilidíveis – cfr. art. 73.º («As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário») –, como lidar com a circunstância de, na tese da AT, o sujeito passivo não poder ilidir, relativamente a cada um dos três anos seguintes àquele em que se verificou a aquisição do bem que a lei releva como manifestação de fortuna, a presunção de rendimentos resultante dessa manifestação de fortuna e de provar que os rendimentos declarados em cada um desses anos correspondem à verdade?

Concluimos, pois, que a presunção de rendimentos do art. 89.º-A apenas pode actuar uma vez, ou seja, relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes em que, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, falte a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos.

(fim de citação)

Como no Acórdão que vimos citando, também no caso dos autos a Administração Tributária recorreu a essa presunção para determinar os rendimentos do contribuinte relativamente ao ano em que foi adquirido o imóvel que releva como manifestação de fortuna (2008), razão pela qual não a podia aplicar novamente, sendo, pois, ilegal a sua actuação - sindicada nos presente autos – de fixar os rendimentos da recorrente relativamente aos anos de 2009, 2010 e 2011 através da aplicação da avaliação indirecta da matéria colectável ao abrigo do art. 89.º-A da LGT, motivo pelo qual o recurso será provido.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente o recurso judicial deduzido contra a decisão de fixação da matéria tributável por métodos indirectos para efeitos de IRS dos anos de 2009, 2010 e 2011, anulando-a.

Custas pela recorrida, em 1.ª instância e neste Supremo Tribunal.

Lisboa, 24 de Julho de 2103. — Isabel Marques da Silva (relatora) — Casimiro Gonçalves — São Pedro (Vencido nos termos da declaração que junto.)

Declaração de voto

1. Votei vencido pelas razões seguintes.

2. Discordo, essencialmente, da interpretação do art. 89-A, n.º 4 da LGT, acolhida no acórdão que, de resto, seguii de perto um outro acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo (acórdão de 17 de Abril, proferido no recurso 0433/13).

3. O art. 89-A, n.º 4 da LGT, tem a seguinte redacção:

“(…)

4 - Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior relativamente às situações previstas no n.º 1 deste artigo, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, no ano em causa, e no caso das alíneas a) e b) do n.º 2, nos três anos seguintes, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte: (Redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12)

| | Manifestações de fortuna | Rendimento padrão |
|----|--|--|
| 1. | Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250.000 | 20% do valor de aquisição. |
| 2. | Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50.000 e motociclos de valor igual ou superior a € 10.000. | 50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes. |
| 3. | Barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25.000 | Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes. |
| 4. | Aeronaves de Turismo | Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes. |
| 5. | Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50 000. | 50% do valor anual. |

(...)

Como se vê os termos da lei são claros e simples: “*no ano em causa e nos três anos seguintes*”.

4. Aliás, para justificar a interpretação acolhida no acórdão o autor aí citado e seguido, considera a redacção infeliz, considerando preferível “... *que o legislador, ao invés da conjunção copulativa “e” tivesse usado a conjunção disjuntiva “ou” (...)*. Deste modo, o autor citado, invocando uma má redacção da lei, acaba por reconhecer que na lei se diz uma coisa e que pretende interpretar-se outra completamente diferente.

Correcção da lei que se torna necessária ainda para interpretar a tabela anexa ao artigo, pois aí se refere o modo de apurar o rendimento padrão também nos “*anos seguintes*” relativamente a automóveis, barcos e aeronaves. Que sentido pode ter a expressão “... *cada um dos anos seguintes...*”? Como justificar tal expressão se o rendimento padrão, apurado por métodos indirectos, fosse apenas calculado uma vez?

5. Assim, quer o teor literal do art. 89-A, n.º 4, quer o teor literal da tabela anexa mostra que o legislador pretendeu que o recurso a métodos indirectos seja reportado ao “ano em causa” e, nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 2, ainda nos “*três anos seguintes*”. Não há, assim, infelicidade na redacção da lei, mas sim uma clara opção na delimitação da determinação da matéria colectável e uma feliz adequação entre essa opção e a linguagem usada.

6. Por outro lado, as razões de justiça fiscal invocadas não são relevantes, na medida em que o contribuinte só vê o seu rendimento tributável ser apurado por métodos indirectos se não justificar a origem das quantias que gastou e evidenciam percepção de rendimentos superiores aos declarados. A justiça fiscal visa, sem dúvida, um tratamento igual de contribuintes com a mesma capacidade contributiva. Mas também é verdade que não tem qualquer justificação material, tributar mais gravosamente aqueles que declaram a totalidade dos rendimentos (rendimento real) em detrimento daqueles que, só por métodos indirectos, são tributados (rendimento presumido). Regras de elementar justiça tributária justificam, a meu ver, que a tributação do rendimento real não possa ser mais onerosa para o contribuinte que declara a totalidade dos rendimentos, que a daqueles que o não fazem ...

Não há, em suma, qualquer razão para nos afastarmos da letra da lei, pelo que confirmaria a sentença recorrida.

Lisboa, 24 de Julho de 2013. — *António Bento São Pedro*.

Acórdão de 24 de Julho de 2013.

Assunto:

Reclamação judicial. Meio processual adequado. Conhecimento incidental de nulidade processual por falta ou nulidade da citação.

Sumário:

- I — Se a recorrente não veio, com a sua reclamação, reagir directamente contra a omissão, falta ou nulidade da citação posterior à penhora, mas expressa e directamente contra o acto que ordenou a venda do estabelecimento comercial penhorado - acto este praticado no âmbito de execução fiscal pelo respectivo órgão competente e potencialmente lesivo, logo reclamável (cfr. o artigo 276.º do CPPT) não há erro na forma do processo.*
- II — O acto de marcação da venda do bem antes da notificação da penhora constitui um vício invalidante do acto reclamado, por violação de lei ou preterição de formalidades legais, na medida em que é ilegal a venda de um bem sem a prévia notificação da sua penhora.*

Processo n.º 1211/13-30.

Recorrente: A....., L.^{da}

Recorrida: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., LDA, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 30 de Abril de 2013, que, julgando verificado erro na

forma do processo, convolou a reclamação judicial por si deduzida contra o acto do Chefe do Serviço de Finanças de Sintra 4 - que ordenou a realização de venda, por meio de leilão electrónico, do direito de arrendamento do estabelecimento comercial (incluindo mobiliário e equipamento, bem como as existências) - em requerimento de arguição de nulidade a ser apreciado pelo órgão de execução fiscal.

A recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

I. Constitui objecto do presente processo o acto do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Sintra -4 (Queluz) que ordenou a realização de venda por meio de leilão electrónico, do direito de arrendamento do estabelecimento incluindo o mobiliário e equipamento, assim como as existências, constantes do auto de penhora de 8-03-2010, penhorado no âmbito dos processos de execução fiscal n.º 3166200701024906 e aps. E n.º 3166200701198637 e aps., para o dia 22 de Janeiro de 2013, pelas 10:00.

II. A recorrente nunca foi formalmente notificada do acto de penhora do direito de arrendamento em causa, conforme oportunamente alegou na reclamação por si apresentada.

III. Analisado o auto de penhora respectivo, verifica-se que somente foi notificado da penhora o sócio-gerente da Reclamante, senhor B....., mas apenas na qualidade de fiel depositário.

IV. Ainda que o auto de penhora esteja assinado por depositário que também é representante da sociedade executada, mas tal assinatura não vincula a sociedade na medida em que o signatário tomou conhecimento do acto “na qualidade de fiel depositário, obrigando-se pessoalmente, e não como representante legal da sociedade executada.

V. Para além disso, aquando da penhora, a Recorrente não foi igualmente notificada de que se não efectuasse o pagamento das quantias exequendas em causa nem deduzisse oposição no prazo de 30 dias, seria designado dia para a venda do bem penhorado, em violação do disposto na parte final do art. 193.º, n.º 2, do CPPT.

VI. A nulidade decorrente da falta de citação afecta directa e imediatamente o acto reclamado, na medida em que este é praticado em violação de lei e preterição de formalidades essenciais.

VII. Conforme vem referido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo n.º 0843/12, em 31/10/2012, «o acto de marcação da venda do bem antes da notificação da penhora constituía um vício invalidante do acto reclamado, por violação de lei ou preterição de formalidades legais, na medida em que é ilegal a venda de um bem sem a prévia notificação da sua penhora».

VIII. Assim, veio a Recorrente, através da Reclamação objecto da Sentença recorrida, pôr em crise o acto que ordenou a venda do direito ao arrendamento em causa, na medida em que este foi praticado na sequência de nulidade insanável, que afecta directa e imediatamente a sua validade.

IX. A Sentença recorrida, porém, entendeu não apreciar o mérito da reclamação apresentada, ordenando a convalidação da reclamação em requerimento de arguição de nulidade, com base no facto de a aqui Recorrente ter fundamentado a sua argumentação na «verificação de nulidades ocorridas no processo de execução, relacionadas com o acto de penhora e a alegada falta de citação pessoal».

X. Não pode, contudo, concordar-se com tal decisão, na medida em que no presente processo, não só o reconhecimento da nulidade é meramente instrumental, e não o objecto nem o propósito da reclamação apresentada, como tal nulidade afecta a validade intrínseca do acto de marcação da venda reclamado.

XI. No sentido sustentado pela Reclamante, pronunciou-se já o Supremo Tribunal de Justiça (sic) no supra referido Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 0843/12, em 31/10/2012.

XII. O acto de marcação da venda do bem antes da notificação da penhora constitui um vício invalidante do acto reclamado, por violação de lei ou preterição de formalidades legais, na medida em que é ilegal a venda de um bem sem a prévia notificação da sua penhora.

XIII. Não pode, assim, admitir-se nem concordar-se com a conclusão vertida na Sentença recorrida de que «nenhum vício em concreto, vem assacado ao acto objecto de reclamação».

XIV. A ilegalidade do acto que determinou a venda do bem penhorado é intrínseca a esse mesmo acto e não se confunde com a nulidade processual por falta de citação.

XV. A reclamação apresentada pela Recorrente tem em vista o exercício do seu direito à tutela jurisdicional efectiva do acto de marcação da venda em causa.

XVI. O direito à tutela jurisdicional efectiva, consagrado no n.º 4 do artigo 268.º Constituição da República Portuguesa e nos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea j), e 103.º, n.º 2, da LGT, visa garantir aos contribuintes o direito de reclamar de todos os actos lesivos que afectem os seus direitos e interesses legítimos.

XVII. Devem considerar-se imediatamente lesivos, e por isso, imediatamente impugnáveis contentiosamente, todos os actos que tenham repercussão negativa imediata na esfera jurídica dos seus destinatários, quando a sua lesividade não puder ser diferida por meios administrativos de impugnação.

XVIII. Considerando a natureza do acto reclamado e a sua invalidade, a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT não só era o meio próprio, como o único meio à disposição da Recorrente para exercício do seu direito à tutela jurisdicional efectiva.

XIX. Ao não apreciar o mérito da reclamação apresentada pela Recorrente, a Sentença recorrida violou, entre outros, o disposto nos arts. 20.º, 266.º, n.º 2, e 268.º, n.º 4, da CRP, nos arts. 95.º, n.º 1 e 2, alínea j), e 103.º, n.º 2, da LGT, e nos arts. 276.º do CPPT.

XX. Consequentemente, deverá a Sentença recorrida ser revogada e a reclamação apresentada pela Recorrente devidamente apreciada pelo Tribunal.

NESTES TERMOS E NOS MAIS DE DIREITO APLICÁVEIS, REQUER-SE QUE O PRESENTE RECURSO SEJA DECLARADO TOTALMENTE PROCEDENTE COM TODAS AS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS, FAZENDO V. EXAS. A TÃO ACOSTUMADA JUSTIÇA.

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

(...)

A nosso ver o recurso merece provimento.

De facto, a RAOEF é o meio processual adequado para sindicar quaisquer decisões da administração tributária no processo de execução fiscal que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos dos interessados.

Ora, a recorrente syndica, claramente, o acto da autoria do senhor chefe de finanças do SLF de Sintra 4, que ordenou a realização da venda, por meio de leilão electrónico, do penhorado estabelecimento comercial.

Trata-se, sem dúvida, de um acto lesivo susceptível de reclamação para o competente Tribunal Tributário, através da ROAEF, regulada nos artigos 276.º/278.º do CPPT.

Como resulta do petitório a recorrente sustenta a ilegalidade do acto que ordenou a venda do estabelecimento por preterição de prévia citação, nos termos do estatuído no artigo 193.º/2 do CPPT.

Embora seja certa que a arguição de nulidade por omissão de citação a título principal deve ser feita perante o OEF, cabendo reclamação para o Tribunal Tributário do despacho que a desatender, não é menos certo que tal nulidade pode e deve ser conhecida, directamente, pelo Tribunal, a título instrumental, como é o caso dos autos.

Na verdade, a apreciação da legalidade do acto que determinou a venda do estabelecimento exige que se conheça, a título meramente instrumental, da nulidade por omissão de citação, nulidade essa que é a causa de invalidade do acto sindicado.

Parece-nos, pois, assertivo que a recorrente impugna o acto que ordenou a venda do bem penhorado estabelecimento comercial, pela verificação de nulidade por omissão de citação prévia, nos termos do disposto no artigo 193.º/2 do CPPT e que a RAOEF é o meio processual adequado para o efeito.

A sentença recorrida, ao considerar verificado o erro na forma de processo e convolar os autos em requerimento de arguição de nulidade dirigido ao OEF, merece censura.

Termos em que deve dar-se provimento ao presente recurso jurisdicional, revogar-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1.ª instância para apreciação do mérito da causa, se a tal nada mais obstar.

Com dispensa dos vistos legais, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à conferência.

- Fundamentação -

4 - Questão a decidir

É a de saber a reclamação judicial deduzida nos termos do artigo 276.º a 278.º do CPPT

é o meio processual adequado para sindicar o acto reclamado - acto do órgão de execução fiscal que ordenou a venda executiva de estabelecimento comercial penhorado - com fundamento na falta de citação da executada posterior à penhora realizada.

5- Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes

factos:

a) *Corre termos contra a aqui Reclamante, A....., Lda, o processo de execução fiscal n.º 3166 - 2007/01024906 e apensos - Cfr. PEF, apenso aos autos;*

b) *Em 6 de Agosto de 2008 foi a ora Reclamante citada no âmbito do processo executivo referido na alínea antecedente, por correio registado - Cfr. documentos a fls. 4 e 5 do PEF, apenso;*

c) *Em 9 de Março de 2010 a Reclamante, na pessoa da sua sócia, deu entrada no serviço de Finanças de Sintra 4 de requerimento dirigido ao Chefe de Finanças, solicitando o pagamento em prestações ao abrigo do artigo 96.º do CPPT - Cfr. documento a fls. 13 do PEF, apenso;*

d) *Em 18 de Março de 2010 foi efectuada, pela AT, a penhora do estabelecimento comercial sito na, em Belas, incluindo todos os direitos inerentes, nomeadamente o direito ao arrendamento, bens móveis, utensílios e demais elementos que integram o estabelecimento - Cfr. auto de penhora a fls. 34 e seguintes do PEF, apenso;*

e) *No acto de penhora referido em d) foi nomeado fiel depositário B....., na qualidade de sócio-gerente da Executada, o qual assinou o auto de penhora - Cfr. auto de penhora a fls. 34 e seguintes do PEF, apenso;*

f) Em 21 de Novembro de 2012 foi proferido despacho, pelo Chefe do serviço de Finanças de Sintra 4, designando o dia 7 de Janeiro de 2013 para o início do prazo de licitação dos bens móveis constantes do auto de penhora - cfr. documento a fls. 94 do PEF, o qual se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

6 - Apreciando.

6.1 Do julgado erro na forma do processo

A decisão recorrida, a fls. 72 a 76 dos autos, julgou verificado erro na forma do processo na reclamação judicial deduzida pela ora recorrente e determinou a convocação da presente reclamação em requerimento de arguição de nulidade a ser junto ao processo de execução fiscal e apreciado pelo órgão da execução fiscal competente, por ter entendido que, embora a reclamante tenha identificado como objecto da reclamação o acto do chefe do serviço de Finanças de Sintra 4 que ordenou a realização da venda, por meio de leilão electrónico, do direito ao arrendamento do estabelecimento incluindo o mobiliário e equipamento, assim como as existências, constantes do auto de penhora de 8 de Março de 2010 (...), da leitura da p.i. o que se verifica é que nenhum vício, em concreto, vem assacado ao acto objecto de reclamação, reconduzindo-se a argumentação da reclamante à verificação de nulidades ocorridas no processo de execução, relacionadas com o acto de penhora e a alegada falta de citação pessoal da Reclamante, consistindo o pedido, aliás, na anulação de todos os actos praticados posteriormente à penhora, por força da verificação da nulidade insanável prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 165º do CPPT, sendo que relativamente à citação (...) é primariamente competente p órgão de execução fiscal, e não Tribunal, podendo este intervir, contudo, em caso de indeferimento da arguição de nulidade pelo órgão da execução fiscal - Acórdão do Pleno do STA de 5 de Julho de 2012, proferido no processo n.º 873/11 (cfr. decisão recorrida, a fls. 76 e 76 dos autos).

Discorda do decidido a recorrente, alegando inexistir erro na forma do processo porquanto o acto sindicado é o acto que ordenou a venda do direito ao arrendamento em causa, na medida em que este foi praticado na sequência de nulidade insanável, que afecta directa e imediatamente a sua validade, sendo o reconhecimento da nulidade (...) meramente instrumental, e não o objecto nem o propósito da reclamação apresentada, como tal nulidade afecta a validade intrínseca do acto de marcação da venda reclamado. Invoca ainda em abono da sua posição o Acórdão deste Supremo Tribunal de 31 de Outubro de 2012, proferido no recurso n.º 0843/12.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito, pronuncia-se no sentido do provimento do recurso, porquanto a recorrente impugna o acto que ordenou a venda do bem penhorado estabelecimento comercial, pela verificação de nulidade por omissão de citação prévia, nos termos do disposto no artigo 193.º/2 do CPPT e que a RAOEF é o meio processual adequado para o efeito.

Entendemo-lo também assim, sem que tal ponha minimamente em causa o decidido no acórdão do Pleno citado na sentença recorrida - que constitui, aliás, jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal.

É que, no caso dos autos, a recorrente não veio, com a sua reclamação, reagir directamente contra a omissão, falta ou nulidade da citação posterior à penhora, mas expressa e directamente contra o acto que ordenou a venda do estabelecimento comercial penhorado - acto este praticado no âmbito de execução fiscal pelo respectivo órgão competente e potencialmente lesivo, logo reclamável (cfr. o artigo 276.º do CPPT) - embora o vício deste acto por violação de lei ou preterição de formalidades legais, em razão do incumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 193.º do CPPT - decorra da falta de citação pessoal da executada posteriormente à penhora, com a qual se lhe deve ser comunicada a possibilidade de proceder ao pagamento ou opor-se à execução fiscal.

Ora, embora na sua petição inicial de reclamação (a fls. 2 a 15 dos autos) a reclamante não tenha definido com a clareza com que o fez nas suas alegações de recurso que imputa ao acto reclamado vício próprio deste, certo é que acabou por fazê-lo por remissão para o Acórdão deste Supremo Tribunal de 31 de Outubro de 2012 (rec. n.º 843/12) - por nós subscrito como primeira adjunta - no qual se consigna expressamente que «o acto de marcação da venda do bem antes da notificação da penhora constituía um vício invalidante do acto reclamado, por violação de lei ou preterição de formalidades legais, na medida em que é ilegal a venda de um bem sem a prévia notificação da sua penhora» (cfr. o n.º 26 da petição de reclamação, a fls. 6 dos autos).

Não se verifica, pois, ao contrário do decidido, erro na forma do processo, antes a reclamação deduzida constitui meio processual adequado para reagir contra a ilegalidade do acto reclamado.

O recurso merece, pois, provimento.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos ao tribunal *a quo* para conhecimento do mérito da reclamação, se a tal nada mais obstar.

Custas a final.

Lisboa, 24 de Julho de 2013. — Isabel Marques da Silva (relatora) — São Pedro Casimiro Gonçalves.

Acórdão de 24 de Julho de 2013.

Assunto:

Reclamação de acto praticado pelo órgão da execução fiscal. Erro na forma de processo. Pedido. Convoção. Absolução da instância.

Sumário:

O erro na forma do processo afere-se pela adequação do meio processual ao pedido que se pretende fazer valer, sendo que no caso de ser deduzido mais do que um pedido e a algum deles se mostrar adequada a forma processual escolhida, não há lugar a convocação.

Processo n.º 1220/13-30.

Recorrente: A... e Outro.

Recorrida: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A... e B..., ambos com os demais sinais dos autos, recorrem da decisão que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, absolveu a Fazenda Pública da instância, na reclamação de acto do órgão de execução fiscal (art. 276º do CPPT), que aqueles haviam deduzido no seguimento do «“Edital de Arrombamento” emitido no dia 05.11.2012, pelo Chefe do Serviço de Finanças de Sintra 2, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3549200901090526 e apensos instaurado contra C...».

1.2. Os recorrentes terminam as alegações formulando as conclusões seguintes:

Matéria objecto do presente recurso:

a) Saber se a reclamação prescrita no art. 276º CPPT é o meio idóneo para impugnar o decisão do chefe do Serviço de Finanças de Sintra 2 contida no edital junto aos autos.

b) E, em caso de a resposta ser negativa, se o processo deve ser convolado, dispondo os Julgador de poderes para tanto.

A) Estruturação da reclamação apresentada

A reclamação foi elaborada em duas linhas de raciocínio diferente, sendo a segunda subsidiária da primeira, pelo que a segunda - iniciada no art. 27º da pi - apenas e só deverá ser apreciada se o Douto Tribunal entender improcedente a primeira.

1. **Primeira linha de argumentação:** o art. 249º n.º 1 do CPPT apenas prevê a afixação de editais para fins de citação, a decisão contida naquele edital não é nenhuma citação, logo a decisão da AT em crise tem que revogada.

2. O meio processual idóneo para revogar uma decisão, sem qualquer sustentabilidade legal, de um chefe de Serviço de Finanças proferida no âmbito de um processo de execução fiscal, é a reclamação prescrita no art. 276º CPPT não se colocando aqui a questão da convocação.

3. **Segunda linha de argumentação (subsidiária da primeira):** e para quando se entendesse que além das citações, os editais da AT, podem conter outras matérias nomeadamente a constante do edital em questão e/ou aquele edital em concreto ser uma citação.

4. Saliente-se antes do mais que: Em lado nenhum da sua petição os Reclamantes invocaram a sua falta de citação no âmbito do processo de execução fiscal.

5. O que disseram e defenderam nesta segunda linha de argumentação foi que, se porventura o que se pretendia através da decisão contida no edital era citar os mesmos enquanto possuidores da fracção vendida, a citação, efectuada, através daquele concreto edital era NULA.

6. Ao que acrescentaram, que ainda assim sempre a decisão contida no edital não podia ser havida como válida por não cumprir os requisitos formais de todo o procedimento subjacente ao acto de entrega, entre outros, os prescritos no art. 256º n.º 2 e 3 CPPT, ou seja o conteúdo do pedido da adquirente da fracção e a própria notificação para entrega voluntária dos possuidores.

B) Do meio processual utilizado

7. A reclamação prevista no art. 276º a 278º CPPT destina-se, a obter a anulação de um acto praticado no processo de execução fiscal, como decorre dos próprios termos daquele art. 276º CPPT.

8. A decisão do Chefe de serviço de Finanças contida no edital em análise é de tal forma ilegal que nenhuma efeito pode ter no nosso ordenamento jurídico.

9. Pelo que, pretendendo-se a nulidade e conseqüente revogação daquele acto o meio idóneo é a reclamação prevista no art. 276º CPPT.

10. Os Embargos de terceiro, ainda que preventivos, visam a defesa da posse em função de um determinado acto, que sendo válido a ser executado irá afectar a mesma.

11. Se o acto que se pretende ver revogado é NULO, não pode ser executado e, conseqüentemente não é susceptível de afectar a posse dos Recorrentes.

12. Daí que, se o que os recorrentes pretendem é verem aquele acto, que não pode subsistir na nossa ordem jurídica, revogado e não defender a sua posse, uma vez que aquele acto é insusceptível de a ferir,

13. O meio próprio para obter o resultado pretendido: é, sem qualquer margem de dúvida a reclamação prevista no art. 276º CPPT.

Pelo que, por uma via ou por outra, não podia, o douto Tribunal “a quo” decidir como decidiu pela absolvição da instancia, em virtude do meio processual usado não ser o idóneo.

C) Convolução

14. Mas para quando se entendesse - no que não se concede - que, ainda que por via indirecta através do revogação do acto em crise, os Recorrentes defendem a posse da fracção.

15. Então, não tendo os Recorrentes, como se viu, invocado a falta da sua citação no processo executivo, podia e devia o douto Tribunal “a quo” ter convolado os autos em embargos de terceiros, na sua função preventiva.

16. Convolução esta, que caso não se entenda como supra referido no que respeita à apreciação da reclamação apresentada enquanto tal, no que não se concede desde já se requer.

Termos em que face ao exposto deve o Douto Tribunal “ad quem” conceder provimento ao presente recurso e conseqüente revogar a Doutra Sentença recorrida e, em consequência ordenar a baixa dos autos ao TAF de Sintra para que aí se conheça, de imediato, da reclamação apresentada, ou, para quando assim, se não entenda, no que não se concede, sejam os presentes autos convolados em embargos de terceiro.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite parecer nos termos seguintes:

«1. A... e B... interpõem recurso da sentença de absolvição da instância por erro na forma de processo, e com fundamento em não ser de proceder a convolução na forma adequada, de embargo de terceiro.

2. Emitindo parecer:

Os pedidos formulados pela via de reclamação consubstanciam-se, em resumo, no seguinte:

- a declaração de nulidade do acto de arrombamento anunciado para 22-11-12, o qual foi determinado pelo Chefe de Serviço de Finanças após venda de imóvel efectuada em execução fiscal, invocando com base serem donos e legítimos proprietários do prédio vendido, descrito, nomeadamente, como fracção B do art. 8710 da freguesia de ..., em Sintra, e terem intentado acção com vista ao reconhecimento desse direito, a ofensa dos seus direitos fundamentais à habitação e também à privacidade, e não obedecer o respectivo despacho aos requisitos previstos nos arts. 256º n.ºs. 2 e 3 do C.P.P.T. e 268º n.ºs. 3 e 4 da C.R.P.;

- a nulidade da citação efectuada por edital em que tal se anunciava por não obedecer ao previsto no art. 256º n.º 2 do C.P.P.T.;

- a revogação do dito despacho por falta de competência do Chefe de Finanças, de acordo com o previsto nos arts. 151º do C.P.P.T. e 840º do C.P.C..

Com a reclamação em que os mesmos foram formulados, juntou 3 documentos.

A solução de absolvição da instância com base se decidiu em face da cumulação de pedidos não é a que resulta do regime do processo civil que neste aspecto é subsidiariamente aplicável, e de que resulta ser de considerar sem efeito o pedido para o qual o processo não seja adequado, como se infere da solução dada no n.º 4 do art. 193º do C.P.C. ((1) Ac. do S.T.A. de 4-3-09, proferido no proc. 0786/07), como ocorre quanto ao pedido de nulidade da citação.

Por outro lado, conforme se encontra expressamente previsto no art. 237º n.º 1 do C.P.P.T., o embargo de terceiro é o meio de que os recorrentes se podiam fazer valer em ofensa da posse pelo acto de arrombamento em causa, assumindo no caso a forma preventiva ((2) Ac. do S.T.A. de 9-2-05 no proc. 1180/04 e de 12-9-12 no proc. 995/11).

E a correcção apenas se impõe apenas quando o meio usado não “for o adequado segundo a lei”, conforme previsto no art. 97º n.º 3 da L.G.T..

Os recorrentes alegaram a posse e propriedade do imóvel, bem como terem intentado acção autónoma com vista ao reconhecimento desses direitos, com citações já efectuadas. Posteriormente, não foi obtida informação sobre a tramitação desta.

Por outro lado, a correcção do meio depende da tempestiva apresentação dos embargos, segundo o previsto no n.º 2 do acima referido art. 237º.

Contudo, a dita matéria dependeria do apuramento da venda ter sido já efectivamente realizada e de não haver outros interesses conflitantes a que fosse de dar prevalência ((3) Jorge Lopes de Sousa no seu Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de 2011, vol. III, p. 157-8 e jurisprudência citada no ac. do S.T.A. de 10-10-12 no proc. 933/12, sendo que quanto ao decidido no o ac. do

S.T.A. de 14-3-12 no proc. 60/12, segundo informação obtida foi interposto recurso para o Tribunal Constitucional).

Finalmente, apesar de não constar ter sido cumprido o arrombamento, o acto foi mantido para ser cumprido logo que no presente seja proferida decisão ((4) fls. 73).

3. Concluindo:

3.1 É de manter o decidido quanto ao erro na forma de processo.

3.2. A cumulação ilegal de pedidos não obsta a que se proceda à convoção em embargo de terceiro na forma preventiva, sendo de revogar o decidido, a substituir por despacho que determine a correcção nesse meio processual se a tal nada mais obstar.»

1.5. Com dispensa de vistos, atenta a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

2. A decisão recorrida é, na parte que ora releva, do seguinte teor:

«IL. SANEAMENTO PROCESSUAL

O Tribunal é competente em razão da nacionalidade, da matéria e da hierarquia.

- Do erro na forma do processo

Nos presentes autos, vêm B... e A... reclamar do acto do órgão de execução fiscal, consubstanciado no Edital de 05.11.2012, proferido no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3649200901090526 e apensos, nos termos do qual foi determinado o arrombamento do imóvel inscrito na Matriz Predial da Freguesia de ..., artigo 8710, fracção “B” e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial de Sintra, sob o n.º 3552/19990127 - B, sita na Rua ...

A Fazenda Pública veio invocar a impropriedade do meio processual empregue pelos reclamantes, alegando para tanto que, o meio próprio para fazer valer qualquer hipotético direito de propriedade sobre o imóvel objecto de arrombamento nunca seria a reclamação de actos do órgão de execução fiscal.

No exercício do contraditório, referiram os reclamantes que “(...) não estão a reagir contra a penhora nem contra a venda, nos presentes autos.” (Cfr. Articulado de fls. 92/98), mas sim contra o acto de arrombamento. E, mais disseram que a anulação da penhora e venda do imóvel em apreço em objecto do Proc. n.º 26981/12.ST2SNT, que corre termos na 2ª Secção do 4º Juízo de Grande Instância Cível, da Comarca da Grande Lisboa-Noroeste.

O Digno Magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido de ser determinada a convoção para o meio processual de embargos, entendimento que, com elevado respeito não acompanhamos. Vejamos, porque.

Através dos presentes autos, apresentam-se os reclamantes a invocar duas causas de pedir, a saber:

(i) nulidade da “citação” por “encapotada” num edital de publicitação de arrombamento e por violação do artigo 928º do CPC

(ii) fundamentação da decisão do órgão de execução fiscal contida do “Edital de Arrombamento”;

(iii) a entrega da fracção a ser efectuada coercivamente é passível de perturbar o direito que os reclamantes se arrogam na medida em que os impediria de ali continuarem a viver.

Estamos assim perante duas causas de pedir distintas, por um lado a falta de citação do processo de execução em apreço, por outro lado, perante a ilegalidade da decisão de arrombamento, na medida em que se traduz numa ofensa ao direito de propriedade do qual os reclamantes se arrogam.

Por consequência, será a esta luz, que importa apurar a existência ou não do erro na forma de processo e posteriormente, caso a resposta se mostrar afirmativa, caberá analisar a eventual convoção do articulado inicial para a forma de processo consentânea com a causa de pedir e pedido.

No que tange à causa de pedir que gira em torno da nulidade/falta de citação dos reclamantes no processo de execução, como é sabido, tal questão terá de ser arguida no próprio processo de execução fiscal (artigo 198º do CPC e 103º, n.º 1 LGT), sendo que do indeferimento dessa arguição cabe reclamação para os tribunais tributários, nos termos dos artigos 276º do CPPT e 103º n.º 2 da LGT.

Analisando, agora a causa de pedir reporta á decisão de arrombamento, aqui sim, caminhamos a par do Digno Magistrado do Ministério Público, quando defende que o meio processual próprio são os Embargos de Terceiro na função preventiva.

Com efeito, referem os reclamantes que “(...) não estão a reagir contra a penhora nem contra a venda, nos presentes autos.” (Cfr. Articulado de fls. 92/98), mas sim contra o acto de arrombamento. E, mais disseram que a anulação da penhora e venda do imóvel em apreço em objecto do Proc. n.º 26981/12.3T2SNT, que corre termos na 2ª Secção do 4º Juízo de Grande Instância Cível, da Comarca da Grande Lisboa-Noroeste.

Estabelece o n.º 1 do artigo 237º do CPPT que «Quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto Judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender aposse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro».

Trata-se dos embargos de terceiro tendentes a evitar a diligência susceptível de afectar o direito de posse ou outro direito da titularidade do embargante.

Donde resulta que os embargos de terceiro são o meio processual adequado para fazer a defesa dos direitos de quem for ofendido - na sua posse ou em qualquer direito cuja manutenção seja incompatível com a realização ou o âmbito da diligência judicial — por um acto de arresto, penhora ou outro acto Judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens. E, por isso, os actos lesivos da posse ou do direito de que o terceiro seja titular são, inevitavelmente, o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou de entrega de bens, permitindo-se, desse modo, que os direitos atingidos ilegalmente por esses actos possam ser invocados pelo lesado através de embargos, em vez de o obrigar à propositura de acções possessórias.

Tudo isto melhor se compreende no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.09.2012, no rec. n.º 995/11: (...) Findo os embargos de terceiro dirigidos contra a ordem, proferida pelo órgão da execução fiscal, de entrega do prédio vendido no processo judicial de execução sob a cominação de arrombamento das portas, e não contra o acto da penhora ou da venda desse bem, visando, assim, evitar uma diligência processual susceptível de afectar o direito a que se arroga a embargante (arrendatária e titular do estabelecimento nele instalado), torna-se inquestionável que se trata de embargos com função preventiva, regulados no artigo 359º do CPC, subsidiariamente aplicável ao processo judicial tributário por força do disposto no artigo 2º, alínea e), do CPPT.” (disponível em texto integral em www.dgsi.pt).

Por ser assim, reagindo os reclamantes contra a ordem, proferida pelo órgão da execução fiscal, que determinou o arrombamento da fracção vendida no processo judicial de execução, e não contra o acto da penhora ou da venda desse bem, visando, assim, evitar uma diligência processual susceptível de afectar o direito que se arrogam o meio próprio é o que se encontra regulado no artigo 359º do CPC subsidiariamente aplicável ao processo judicial tributário por força do disposto no artigo 2º, alínea e), do CPPT, isto é, embargos com função preventiva.

Conforme resulta do artigo 237º n.º 2 do CPPT, os embargos de terceiro são deduzidos junto do órgão da execução fiscal e são instrumentalizados através de petição inicial a que é aplicável o regime previsto no artigo 467º do CPC.

Ocorre, assim, erro na forma de processo, que constitui nulidade processual de conhecimento oficioso do Tribunal, nos termos do disposto nos artigos 199º, 202º, 493º n.º 2, 494º, alínea b), e 495º do CPC.

Então, a finalizar, havemos de convir que, as duas causas de pedir desenhadas na petição inicial correspondem a dois meios processuais igualmente distintos.

Aqui chegados resta apreciar se, se haverá lugar para a convolação do processo noutro meio para o qual a petição se revele adequado.

A resposta é negativa, visto falecer poder ao juiz, e, por isso, não lhe ser lícito escolher, em vez da parte, uma causa de pedir em detrimento de outra, e fazer seguir o processo apropriado a uma causa de pedir, mas não a outra, (neste sentido, vide entre outros o Acórdão do Supremo Tribunal de 05.05.2010, proferido no rec. n.º 121/10, disponível em texto integral em www.dgsi.pt).

A absolvição da instância em casos como o presente é a solução que a lei impõe e a que melhor acautela o interesse processual da parte que errou — pela renovação da instância em moldes correctos, nos termos do artigo 289º do CPC. (neste sentido vide acórdão citado no parágrafo anterior).

V. DECISÃO

Pelos fundamentos expostos, decide-se absolver a Fazenda Pública da instância.

Fixa-se o valor da acção atendível para efeitos de custas em € 2.000,00 (cfr. artigo 315º, n.º 1 do CPC e artigo 97ºA, n.º 2 do CPPT)

Custas a cargo dos Reclamantes (cfr. artigo 446º n.ºs. 1 e e) do CPC, ex vi alínea e) do artigo 2º do CPPT).

Registe e notifique.»

3. Como da transcrita decisão resulta, a mesma não contém formulação autonomizada da matéria de facto julgada provada.

Todavia, colhe-se da própria fundamentação a factualidade atinente à tramitação processual, relevante para a decisão de absolvição da instância e na qual esta assentou.

E também flui dos autos o seguinte:

- em 14/9/2012 a adquirente do imóvel requereu, na execução, além do mais, que fossem efectuadas diligências para entrega efectiva do bem que adquiriu, procedendo-se, se fosse caso disso, à desocupação do referido imóvel, nos termos do art. 930º do CPC (cfr. fls. 1015);

- após tentativas de notificação postal (por carta registada com aviso de recepção) e pessoal, foi, por despacho da Chefe do Serviço de Finanças (fls. 1069), ordenada a entrega coerciva do bem e, se necessário, com o recurso ao arrombamento, tendo sido ainda ordenada a requisição da força pública.

- foi emitido mandado para o efeito (fls. 1071) e afixada na porta da fracção em causa a informação, à qual foi atribuído o título de edital, em 6/11/2012, publicitando o procedimento de arrombamento, designado para o dia 22/11/2012, às 11:00;

- tendo então os recorrentes (alegadamente residentes no imóvel vendido) apresentado a presente reclamação, nos termos dos arts. 276º e ss. do CPPT, contra o acto do Chefe do SF substanciado quer

na ordem de arrombamento, quer na «afixação» na porta da sua residência, em 6/11/2012, daquela comunicação edital, dirigida à administração do condomínio e a todos os condóminos, comunicando o arrombamento da fracção questionada.

4.1. As questões suscitadas no recurso são, no entendimento dos recorrentes, a de saber se a reclamação prevista no art. 276º CPPT é o meio idóneo para impugnar a decisão do chefe do Serviço de Finanças de Sintra 2 contida no edital junto aos autos e, em caso de a resposta ser negativa, a de saber se o processo deve ser convolado para a forma de embargos de terceiro.

Vejam os.

Na reclamação apresentada (nos termos do art. 276º do CPPT) os recorrentes alegaram, em síntese, o seguinte:

a) - O edital aqui em causa não se enquadra em nenhuma das situações em que a lei exige citação edital; e uma vez que o n.º 1 do art. 249º do CPPT apenas prevê a afixação de editais para fins de citação, mas a decisão contida neste edital dos autos não é nenhuma citação, então a decisão do Chefe do SF (substanciada nesse edital) de ordenar e publicitar um acto de arrombamento, é nula e tem que revogada, quer por falta de enquadramento na ordem jurídica, quer por ser violadora de direitos fundamentais constitucionalmente consagrados.

b) - Os requerentes além de possuidores da fracção vendida na presente execução fiscal, também se arrogam o direito de serem proprietários da mesma (encontrando-se pendente para esse efeito na 2ª secção, Juízo 4, do Juízo de Grande Instância Cível, da Comarca da Grande Lisboa-Noroeste, o processo n.º 26981/12.3T2SNT, acção para a qual a Fazenda Pública (2º Serviço de Finanças de Sintra já está citada na pessoa do MP, pelo que se se considerar que o que se pretendia através do edital era citar os requerentes nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do art. 256º do CPPT, então, também essa citação é ilegal, por não cumprir os requisitos formais de todo o procedimento subjacente ao acto de entrega, desde logo por falta de fundamentação dada a não indicação do conteúdo do pedido da adquirente da fracção e a não indicação da própria notificação para entrega voluntária dos possuidores, sendo que a AT não pode, nesta matéria, substituir-se ao impulso por parte do adquirente dos bens e sendo que só se o possuidor, notificado para entregar voluntariamente a coisa, o não fizer é que se pode seguir a entrega coerciva da mesma.

c) - A entrega do prédio sob cominação de arrombamento é passível de perturbar o direito que os recorrentes se arrogam na medida em que os impediria de ali continuarem a viver.

d) - Finalmente, se se entender que além das citações, os editais emanados da AT, podem conter outras matérias nomeadamente a constante do edital em questão, ou se se entender que o concreto edital aqui em questão é um acto de citação “encapotada” dos recorrentes, enquanto possuidores da fracção vendida, então, estamos perante uma citação que é nula.

4.2. E a sentença recorrida veio a concluir:

1) Os recorrentes invocam, desde logo (e além do mais), a nulidade da “citação” ((i) quer por estar “encapotada” num edital de publicitação de arrombamento, (ii) quer por violação do art. 928º do CPC, (iii) quer por falta de fundamentação da decisão do chefe do SF, contida no mencionado edital, já que desconhecem se a adquirente do imóvel requereu efectivamente a entrega do prédio e em que termos o fez e aquela decisão é totalmente omissa nesta matéria).

Mas vem também alegado que a entrega da fracção, a ser efectuada coercivamente, é passível de perturbar o direito que os reclamantes se arrogam na medida em que os impediria de ali continuarem a viver.

2) Estamos assim perante duas causas de pedir distintas: a falta de citação do processo de execução em apreço e a ilegalidade da decisão de arrombamento, na medida em que se traduzirá numa ofensa ao direito de propriedade do qual os reclamantes se arrogam.

Ora, no que tange à «causa de pedir que gira em torno da nulidade/falta de citação dos reclamantes no processo de execução», tal questão terá de ser arguida no próprio processo de execução fiscal (art. 198º do CPC e 103º n.º 1 da LGT), sendo que do indeferimento dessa arguição cabe reclamação para os tribunais tributários, nos termos dos arts. 276º do CPPT e 103º n.º 2 da LGT, ao passo que quanto à causa de pedir que reporta à decisão de arrombamento, o meio processual é dos Embargos de Terceiro na função preventiva, a serem deduzidos junto do órgão da execução fiscal (nº 2 do art. 237º do CPPT) e que são instrumentalizados através de petição inicial a que é aplicável o regime previsto no art. 467º do CPC.

Ocorre, assim, quanto a este pedido, erro na forma de processo, que constitui nulidade processual de conhecimento officioso do Tribunal, nos termos do disposto nos arts. 199º, 202º, 493º n.º 2, 494º, alínea b), e 495º do CPC.

Prefigurando-se, pois, pedidos a que correspondem formas processuais distintas e não sendo lícito ao juiz escolher, em vez da parte, fazer prosseguir o processo apropriado a uma causa de pedir, mas não a outra, então não haverá lugar para a convolação do processo noutra meio para o qual a petição se revele adequado, sendo a absolvição da instância a solução que a lei impõe e a que melhor acautela o interesse processual da parte.

4.3. Discordando do assim decidido, os recorrentes entendem que não há qualquer erro na forma de processo nem se coloca aqui a questão da convocação, dado que o acto de que reclamam é o acto (que consideram ilegal quer na substância, quer na forma) praticado na execução fiscal pelo Chefe do Serviço de Finanças (alegam que n.º 1 do art. 249º do CPPT apenas prevê a afixação de editais para fins de citação e dado que a decisão contida no edital não é nenhuma citação, então a decisão do chefe do SF tem que ser revogada) sendo, portanto, a reclamação prevista no art. 276º do CPPT o meio processual idóneo para revogar tal decisão.

Ora, contrariamente ao exarado na sentença recorrida, afigura-se-nos não ser correcta, nesta matéria, uma interpretação do alegado no sentido de que os recorrentes invoquem, ou só invoquem, a nulidade da citação.

Com efeito tal nulidade só a título subsidiário é invocada pelos recorrentes: se se entender que a decisão (do chefe do Serviço de Finanças) que deu origem ao edital era citar os requerentes, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do art. 256º do CPPT, então, trata-se de uma “citação” encapotada num edital de publicitação de arrombamento, e que, por isso, é nula.

Contudo, o que primeiramente e a título principal eles alegam é que o CPPT apenas prevê a afixação de editais para fins de citação e, no caso, através do edital questionado, a AT não pretendeu citar ninguém, utilizando o edital apenas para publicitar o acto de arrombamento (daí que requeiram que a decisão do Chefe do Serviço de Finanças — na medida em que ordena o arrombamento e na medida em que ordena a sua publicitação por esta via — seja revogada, por ser nula por falta de enquadramento na ordem jurídica e por ser violadora de direitos fundamentais constitucionalmente consagrados). Ou seja, se bem interpretamos tal alegação, ela reconduz-se tão só à invocação de ilegalidade (e consequente nulidade) da decisão do chefe do Serviço de Finanças, não sendo alegado que estejam eles, recorrentes, a ser citados através do questionado edital, nem, consequentemente, qualquer nulidade de uma citação que não invocam [como se disse, uma eventual nulidade da citação só a título subsidiário é invocada, isto é, para o caso de se entender que através do edital em causa se pretendeu citar os requerentes nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do art. 256º do CPPT (entendem os recorrentes que, nesse caso, se tratará, então, de uma “citação” encapotada num edital de publicitação de arrombamento, e que, por isso, é nula)].

Assim, atendendo ao pedido formulado (revogação do acto do Chefe do Serviço de Finanças) e contrariamente ao que se decidiu na sentença recorrida, o presente meio processual será o adequado.

Na verdade, na alínea f) do n.º 1 do art. 10º do CPPT determina-se que aos serviços da administração tributária cabe instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1 do art. 151º do mesmo CPPT.

É certo que, apesar de não caber ao OEF providenciar imediata e oficiosamente a entrega dos bens ao adquirente ou preferente (cabe-lhe decidir a adjudicação e emitir o título de transmissão) se essa entrega for requerida, cabe-lhe, então, diligenciar pela respectiva concretização. Tanto que, referenciando esta problemática, o sr. Cons. Jorge Lopes de Sousa pondera o seguinte, a propósito do regime da entrega dos bens vendidos:

«A Lei n.º 55-A/2010 veio aditar os n.ºs. 2 e 3 ao art. 256º em que se prevê um regime especial para concretização da entrega dos bens simplificado e se consubstancia num incidente iniciado por um requerimento de entrega de bens contra o detentor; a apresentar ao órgão da execução fiscal e a tramitar no próprio processo de execução fiscal, podendo aquele solicitar o auxílio das autoridades policiais para entrega do bem adjudicado ao adquirente. (¹)

No entanto, quando para concretizar a entrega haja necessidade de arrombamento de portas de local que seja utilizado como habitação, parece que não se poderá dispensar a intervenção do tribunal, por força do disposto no art. 34º, n.º 2, da CRP em que se estabelece que «a entrada no domicílio dos cidadãos contra a sua vontade só pode ser ordenada pela autoridade judicial competente, nos casos e segundo as formas previstos na lei» (...) Tratando-se de imóveis, o órgão da execução fiscal investe o adquirente na posse, entregando-lhe os documentos e as chaves, se os houver, e notifica o executado, os arrendatários e quaisquer detentores para que respeitem e reconheçam o direito do adquirente (n.º 3 do mesmo art. 930º). (...)

Como resulta do exposto, cabe ao órgão da execução fiscal, em primeira linha, praticar os actos necessários para concretizar a entrega da coisa ao adquirente, preferente ou remidor, inclusivamente a requisição do auxílio da força pública, como resulta do art. 151º, n.º 1 (que reserva para o juiz a prática de actos de natureza jurisdicional), e dos n.ºs. 2 e 3 do art. 256º, com a excepção dos actos que impliquem entrada em domicílio contra a vontade do seu detentor.

Por isso, os interessados deverão apresentar as suas pretensões sobre esta matéria ao órgão da execução fiscal, só podendo dirigir-se ao tribunal tributário para a obterem, no âmbito de reclamação, na sequência de decisão do órgão da execução fiscal de não efectuar tal requisição ou outros actos necessários para concretizar a entrega da coisa, solução esta que explica pela intenção legislativa de limitar ao mínimo necessário a intervenção do juiz no processo de execução fiscal que está subjacente à repartição de competências que consta do art. 151º do CPPT.

Assim, se for requerida directamente pelo interessado ao tribunal tributário a requisição do auxílio da força pública ou outros actos necessários para concretizar a entrega da coisa, o tribunal deverá declarar a sua incompetência, por não se estar perante qualquer das situações em que o art. 151º do CPPT faz intervir o juiz no processo de execução fiscal. No entanto, no caso de aquele a quem deve ser entregue a coisa adquirida requerer ao órgão da execução fiscal a requisição do auxílio da força pública ou a prática de outros actos e a pretensão não for satisfeita, poderá ser apresentada reclamação da decisão que a indefira para o juiz do tribunal tributário, nos termos dos arts. 276º a 278º do CPPT». (2)

Ora, retornando ao caso dos autos, não é pelo facto de serem os detentores do bem imóvel vendido a contestar a decisão de arrombamento (que consideram também consubstanciada no edital que publicitou tal arrombamento para determinado dia e que foi afixado na porta da fracção em causa), que lhes falece legitimidade para deduzirem reclamação, nos termos do art. 276º do CPPT, do acto do Chefe que determina e publicita tal diligência.

Regime que, de resto, também se aplicará à alegada ilegalidade resultante de os recorrentes não terem sido citados/notificados para entregar voluntariamente a fracção em causa, apesar de a execução fiscal seguir os termos de execução para entrega de coisa certa, sendo que, nesta matéria, os recorrentes até apelam à jurisprudência constante do ac. do STA, de 10/11/2010, no rec. n.º 0631/10 (que versou uma situação de anulação de venda com fundamento em ilegal arrombamento ordenado pelo OEF, com vista à entrega de bem penhorado ao depositário) onde se considerou que o art. 151º do CPPT tem de interpretar-se de modo a abranger também na competência do juiz do tribunal tributário o poder de determinar o auxílio das autoridades policiais em caso de arrombamento de imóvel urbano penhorado, embora, por aplicação do art. 840º do CPC, tenha de existir por parte do órgão da execução fiscal um pedido fundamentado ao juiz.

4.4. Mas os recorrentes também invocaram que sendo proprietários e possuidores da fracção questionada, a entrega do prédio sob cominação de arrombamento é passível de perturbar o direito a que se arrogam, na medida em que os impediria de ali continuarem a viver.

E, quanto a esta alegação, a sentença considerou que, atendendo a tal causa de pedir e à decisão de arrombamento, o meio processual próprio são os Embargos de Terceiro na função preventiva, os quais são deduzidos junto do órgão da execução fiscal (nº 2 do art. 237º do CPPT) e são instrumentalizados através de petição inicial a que é aplicável o regime previsto no art. 467º do CPC. Pelo que, há erro na forma de processo considerando a causa de pedir e o pedido assim formulado, o que constitui nulidade processual de conhecimento oficioso do Tribunal, nos termos do disposto nos arts. 199º, 202º, 493º n.º 2, 494º, alínea b), e 495º do CPC.

Quanto a esta parte da decisão, os recorrentes alegam (em sede do recurso – cfr. Conclusões 12 e ss.) que o que pretendem é ver revogado aquele acto (que não pode subsistir na ordem jurídica), e não defender a sua posse, uma vez que tal acto é insusceptível de a ferir, por ser nulo e ter que ser revogado. Daí que, em seu entender, também nesta medida seja adequada a esse pedido de revogação a forma processual da reclamação prevista no art. 276º do CPPT.

Mas, caso se entenda que, ainda que por via indirecta, através do revogação do acto em crise, os recorrentes defendem a posse da fracção, então não tendo eles invocado a falta da sua citação no processo executivo, a sentença podia e devia ter convolado os autos em embargos de terceiros, na sua função preventiva.

Ora, com o devido respeito, nesta parte não acompanhamos nem a alegação dos recorrentes, nem a posição do MP.

Pois que entendemos que, por um lado, a referida alegação se reconduz, ainda que indirectamente, à invocação de que o acto posto em crise ofende o alegado direito de propriedade e posse, e, por outro lado, é uma alegação que esquece que, apesar de ser certo que os recorrentes não alegaram a nulidade da sua citação, alegaram e imputaram, todavia, ilegalidades várias àquele acto do chefe do Serviço de Finanças, com base nos fundamentos supra enunciados, pedindo a revogação desse acto e socorrendo-se, para tanto e adequadamente, da presente forma processual (reclamação prevista no art. 276º do CPPT).

E é precisamente esta adequação processual que sempre impediria a pretendida convolação para a forma processual dos embargos de terceiro, na parte relativa ao pedido de revogação do acto de arrombamento, por ser passível de perturbar o direito a que se arrogam os recorrentes, na medida em que os impediria de ali continuarem a viver.

Com efeito, como diz o cons. Jorge Lopes de Sousa, a convolação do meio inadequadamente deduzido no meio processual adequado será de afastar «no caso de haver erro na forma de processo quanto a algum dos fundamentos, mas não quanto a outros», pois a «correção do erro na forma de processo só é possível quando todo o processo passe a seguir a tramitação adequada», (3) e no mesmo sentido tem decidido o STA.(4)

Em situações deste tipo, havendo uma cumulação de pedidos e ocorrendo erro na forma de processo quanto a um deles, a solução que se extrai do regime do processo civil é considerar sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado, como se infere da solução dada a uma questão paralela no n.º 4 do art. 193º do CPC.

Ao invés do que conclui a sentença recorrida, não cabe, portanto, no caso vertente e atentos os pedidos e causas de pedir alegados, a decidida absolvição da instância.

Nem cabe, ao invés do ora subsidiariamente invocado pelos recorrentes, a convalidação da petição de reclamação (do art. 276º do CPPT) em petição inicial de embargos de terceiro: a convalidação prejudicaria o conhecimento do pedido e fundamentos para os quais é adequada a forma processual da presente reclamação, pelo que, e não obstante as razões de economia processual e os termos imperativos dos arts. 97º, n.º 3 da LGT e 98º, n.º 4 do CPPT, não haverá, neste caso, de ordenar a convalidação, que se traduziria, aliás, relativamente aos fundamentos da reclamação, na prática de um acto ilegal, pois que se consubstanciaria em (novo) “erro na forma de processo” (cfr. o citado ac. do STA, de 10/10/2012, rec. n.º 0467/11).

5. E assim sendo, e considerando a incorrecção dos pressupostos em que assentou a decisão recorrida (pedidos e causas de pedir diferentes e a que correspondem formas de processo diferentes da aqui usada pelos recorrentes) também não pode manter-se essa mesma decisão recorrida de absolver da instância a Fazenda Pública, com fundamento em que, por ocorrer erro na forma de processo relativamente a cada um dos dois pedidos e causas de pedir considerados pelos recorrentes, ser essa a solução imposta pela lei e que também melhor acautela o interesse processual da parte que errou — pela renovação da instância em moldes correctos, nos termos do art. 289º do CPC.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância, para apreciação da presente reclamação, se a tanto nada mais obstar. Sem custas.

Lisboa, 24 de Julho de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *António São Pedro*.

(¹) No regime anterior às alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, o adquirente ou preferente que não conseguisse obter a entrega dos bens, poderia requerer o prosseguimento da execução contra o detentor dos bens [arts. 901º e 930º do CPC, adaptados ao processo de execução fiscal, sendo que se o executado ou outro detentor dos bens não fizesse voluntariamente a entrega, aplicavam-se as disposições referentes à realização da penhora (entre estas disposições relativas à penhora, incluíam-se as dos n.ºs. 2 e 3 do art. 840º do CPC), procedendo-se às buscas e outras diligências necessárias (art. 930º, n.º 1, do CPC).

(²) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª ed., 2011, Lisboa, Áreas Editora, Vol. IV, anotação 5 ao art. 253º, pp. 150/152.

(³) Ob. cit. Vol. III, nota 40 ao art. 204º, p. 503.

(⁴) Cfr., entre outros, os acórdãos de 29/2/2012, proc. 01161/11, de 6/6/12, rec. n.º 124/12 e de 10/10/2012, rec. n.º 0467/11.

Acórdão de 24 de Julho de 2013.

Assunto:

Reclamação de actos praticados pelo órgão da execução fiscal. Taxa de justiça inicial. Recusa da Petição inicial.

Sumário:

Dada a estrutural dependência da reclamação de actos praticados pelo órgão da execução fiscal, prevista no art. 276º do CPPT, em relação à própria execução fiscal na qual é praticado o acto potencialmente lesivo “reclamável”, a tributação daquela reclamação deverá ser feita pela Tabela II-A, do Regulamento das Custas Processuais (RCP), que prevê expressamente a taxa de justiça na execução.

Processo n.º 1221/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Secretário da Justiça do TAF de Mirandela.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A..., com os demais sinais dos autos, recorre da decisão proferida pelo TAF de Mirandela que julgou improcedente a reclamação apresentada contra o acto de recusa de recebimento, por parte da Secretaria (por insuficiente pagamento da taxa de justiça) da Petição Inicial de uma reclamação de acto do OEF (art. 276º do CPPT).

1.2. A recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1ª – A taxa de justiça devida pela reclamação do órgão de execução fiscal em causa é a mínima prevista na Tabela II-A, do RCP, sob a rubrica Reclamações, pedidos de rectificação, de esclarecimento e de reforma da sentença, isto é, 0,25 UCS.

2ª - Ou então, e sem prescindir, a mínima prevista na mesma Tabela II-A, sob a rubrica Outros Incidentes, ou seja, 0,5 UCS.

3ª - Não podendo, de qualquer forma, ser aplicada a taxa de 3 UCS, fixada pelo Senhor Juiz, cuja decisão se está, aqui e agora, a pôr em crise, por ela ser superior à de 2 UCS, oportunamente determinada pela Senhora Secretária de Justiça do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, em decisão da qual apenas a aqui recorrente reclamou oportunamente.

4ª - Motivos pelos quais, e muito embora sem que isso constitua qualquer demérito para o Distinto Senhor Doutor Juiz que a proferiu, deverá ser revogada a aliás douta sentença recorrida, e substituída por um acórdão, que determine que a reclamação do órgão de execução fiscal que tem vindo a ser referida seja recebida:

a) Sem mais, pois que foi já paga a taxa de justiça devida de 0,25 UCS;

b) Ou então, se assim não for entendido, mediante o pagamento dos 0,5 UCS, correspondentes à taxa de justiça mínima prevista na rubrica Outros Incidentes, da Tabela II-A, do RCP;

c) Ou, e se ainda assim não for entendido, mediante o pagamento de uma taxa de justiça de 2 UCS, conforme foi determinado pela Senhora Secretária de Justiça do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela;

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer no qual se pronuncia pelo não provimento do recurso.

1.5. Com dispensa de Vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. O despacho recorrido é do seguinte teor:

«A..., não se conformando com a recusa da petição inicial por parte da Secretaria, vem, contra o mesmo apresentar a presente reclamação.

Sustenta, em síntese, a ilegalidade do acto reclamado, que recusou o recebimento da petição inicial por pagamento insuficiente da taxa de justiça, por considerar que, quanto ao meio processual previsto no art. 276º do C.P.P.T. (Reclamação dos actos do órgão de execução fiscal), a taxa de justiça teria de ser liquidada de acordo com a tabela II-A anexa ao Regulamento das Custas, correspondendo à rubrica “Reclamações, pedidos de rectificação, e reforma de sentença”, que prevê uma taxa de justiça variável entre 0,25 e 3 U.C., atenta a sua natureza incidental relativamente ao processo judicial de execução fiscal.

Pelo que considera que tendo junto o comprovativo do pagamento de 25,50 euros [0,25 U.C.), em conformidade com o preceito previsto no art. 6º, n.º 6, do R.C.P., procedeu ao pagamento da taxa de justiça legalmente devida, não existindo assim motivo legal para a recusa.

As questões que cumpre apreciar e decidir passam, em primeiro lugar, por determinar qual a taxa de justiça aplicável ao processo judicial previsto nos arts. 276º ss. do C.P.P.T.; depois, cumprirá verificar se em face do valor da taxa autoliquidado pela Reclamante se mostra legal a recusa do articulado inicial.

Cumprе apreciar.

Nos termos do artigo 276º do Código de Procedimento e Processo Tributário, as decisões proferidas pelo órgão de 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 1ª instância, constituindo tal reclamação processo com natureza verdadeiramente incidental ao processo de execução fiscal.

Atenta esta estrita conexão entre a Reclamação prevista no art. 276º do C.P.P.T., com a execução fiscal, percorridas as diversas rubricas elencadas na Tabela II do Regulamento das Custas Processuais, verifica-se que aquela que melhor se compagina com a reclamação de actos do órgão de execução fiscal, em termos de natureza, escopo e estrutura jurídicas, será a “Oposição à execução ou à Penhora/Embargos de terceiro”, e até porque a oposição à penhora prevista nas execuções comuns corresponde, na ambiência da execução fiscal, à Reclamação prevista no art. 276º do C.P.P.T.

Nesta medida, e por identidade de razão, estarão sujeitas à mesma taxa de justiça as oposições aos demais actos praticados pelo órgão de execução fiscal.

Pelo exposto, a taxa de justiça legalmente devida não se subsume à rubrica “reclamações, pedidos de rectificação, de esclarecimento e de reforma de sentença”, ao contrário do que é sustentado pela Reclamante, mas antes à prevista para a “Oposição à execução ou à Penhora/Embargos de terceiro” [cfr: a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo constante dos Acórdãos proferidos nos processos 1077/09, 0655/2010 e 0656/2010 e, mais recentemente, 0766/12, todos disponíveis para consulta em <http://www.dgsi.pt/jsta>).

Conclui-se, portanto, e pelos fundamentos que ficaram vertidos, que a taxa devida pela apresentação da Reclamação deveria ter sido liquidada de acordo com a rubrica “Oposições à Execução ou à Penhora” constante da tabela II-A, o que implicaria que a Reclamante tivesse procedido ao pagamento de uma taxa de justiça não inferior a 3 U.C..

Tendo a Reclamante procedido somente ao pagamento de 0,25 U.C., não merece crítica ou censura a decisão reclamada, e posto que a junção de comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça de valor inferior ao devido equivale à falta de junção [art. 150º-A, n.º 2, do C.P.C.), mostrando-se justificada a recusa, nos termos do art. 80º, n.º 1, alínea d), do C.P.P.T.

Decisão

Pelo exposto julgo improcedente a presente reclamação, mantendo a decisão de recusa de recebimento da petição inicial.

Custas pela Reclamante, que se fixam em 0,5 U.C., nos termos da Tabela II-A anexa ao Regulamento das Custas Processuais.

Mirandela, 14 de Fevereiro de 2013»

3. A Petição Inicial cujo recebimento foi recusado respeita a uma reclamação de acto do órgão da execução fiscal (art. 276º do CPPT) deduzida contra o acto do chefe do SF de Vila Real que (alegadamente, antes de terem decorrido os prazos de pagamento voluntário e de dedução de oposição à execução fiscal) ordenou a notificação, em 28/12/2012, da B..., para penhora de créditos da reclamante/executada e da efectivação dessa mesma penhora.

Subidos, porém, os autos ao TAF de Mirandela, a secretaria recusou, por despacho da sra. Secretária de Justiça, de 24/1/2013 (fls. 9), a respectiva Petição Inicial, com fundamento no disposto nos art. 150º-A, n.º 2 do CPC e 80º, n.º 1 d) e n.º 2 do CPTA, ex vi art. 2º, d) e e) do CPPT (ou seja, que o documento comprovativo da taxa de justiça é de montante inferior ao devido).

Desse despacho de recusa de recebimento da Petição Inicial a recorrente reclamou, ao abrigo do disposto no art. 475º do CPC, para o Mmo. Juiz, por entender que o valor da taxa de justiça a liquidar pela apresentação daquela mencionada reclamação (do acto do OEF) é a taxa mínima (0,25 UC) prevista na Tabela II-A, do RCP, sob a rubrica “*Reclamações, pedidos de rectificação, de esclarecimento e de reforma da sentença*”.

E decidindo tal reclamação (da recusa de recebimento da Petição Inicial, por parte da Secretaria) o Mmo. Juiz julgou-a improcedente, considerando que a taxa devida, no caso, deveria ter sido liquidada de acordo com a rubrica “*Oposições à Execução ou à Penhora*” constante da tabela II-A, o que implicaria que a reclamante tivesse procedido ao pagamento de uma taxa de justiça não inferior a 3 UC.

E é desta decisão que vem agora interposto o presente recurso, mantendo a recorrente o entendimento que vinha sustentando e mais alegando que, a não proceder a sua argumentação, deverá aceitar-se o pagamento de uma taxa de justiça de 2 UC (*execuções até 30.000,00 Euros*) e não a de 3 UC referida no despacho judicial recorrido.

A questão a decidir é, portanto, a de saber se o despacho recorrido enferma de erro de julgamento por ter considerado que a taxa de justiça aplicável é a de 3 UC e não é a de 0,25 UC, conforme previsto na Tabela II anexa ao Regulamento das Custas Processuais (RCP).

Vejamos.

4.1. De acordo com o estabelecido na alínea f) do art. 474º do CPC (redacção introduzida pelo art. 2º do DL n.º 34/2008, de 26/2), a secretaria recusa o recebimento da petição inicial indicando por escrito o fundamento da rejeição, quando «*Não tenha sido comprovado o prévio pagamento da taxa de justiça devida ou a concessão de apoio judiciário, excepto no caso previsto no n.º 5 do artigo 467º*».

Isto é, na falta de apresentação de documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial, o serviço de finanças (ou a secretaria do tribunal tributário se aquele, indevidamente, o não tiver feito) deve recusar o recebimento da petição, sendo que, na sequência da recusa de recebimento da petição ou da notificação da decisão judicial que a haja confirmado, o oponente pode, no prazo de 10 dias, apresentar outra petição ou juntar o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial ou de ter sido requerido ou concedido apoio judiciário, considerando-se a oposição apresentada na data em que a primeira petição foi apresentada em juízo (art. 476º do CPC).

E a jurisprudência tem considerado que, caso não tenha sido junto documento comprovativo daquele pagamento ou haja sido junto documento que comprove um pagamento inferior ao devido, se nem os serviços do OEF nem a secretaria do Tribunal Tributário tiverem recusado a petição por falta desse documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial, o juiz, antes de indeferir liminarmente a petição, deve mandar notificar o autor para, no prazo de 10 dias, efectuar o pagamento do montante da taxa de justiça em falta.

4.2. No caso vertente, uma vez que a petição foi logo recusada pela secretaria do Tribunal, não havia que ordenar tal notificação, importando agora apreciar, apenas, se a recusa foi legalmente determinada.

A reclamante entende que a Petição não poderia ter sido recusada pois que procedeu e comprovou o pagamento da taxa de justiça que é legalmente devida e que, de todo o modo, a não procederem os argumentos que invoca, deverá aceitar-se o pagamento de uma taxa de justiça de 2 UC e não a de 3 UC referida no despacho judicial recorrido.

De todo o modo, atendendo a que a recorrente apenas comprovou o pagamento da taxa de justiça correspondente a 0,25 UC e o despacho judicial recorrido confirmou a recusa operada pela secretaria, a questão essencial (mais do que determinar se a taxa a aplicar é a de 2 UC ou 3 UC) é a de saber se aquele quantitativo de 0,25 UC é o legalmente previsto a instauração da reclamação de acto do OEF (nos termos do art. 276º do CPPT), não obstante, em seguida, haver também de apreciar-se qual é a taxa de justiça devida pela dedução desta reclamação prevista no art. 276º.

Ora, no artigo 1º do Regulamento das Custas Processuais (RCP) dispõe-se o seguinte:

«1 — Todos os processos estão sujeitos a custas, nos termos fixados pelo presente Regulamento.

2 — Para efeitos do presente Regulamento, considera-se como processo autónomo cada acção, execução, incidente, procedimento cautelar ou recurso, corram ou não por apenso, desde que o mesmo possa dar origem a uma tributação própria.»

Por sua vez e segundo se dispõe no n.º 4 do art. 7º do mesmo RCP, a taxa de justiça devida pelas execuções é determinada de acordo com a Tabela II (A – taxa normal - ou B – taxa agravada) anexa a tal Regulamento, estabelecendo-se no seu n.º 8 (redacção actual) que se consideram procedimentos ou incidentes anómalos as ocorrências estranhas ao desenvolvimento normal da lide que devam ser tributados segundo os princípios que regem a condenação em custas. (¹)

Ora, no que respeita à reclamação de actos praticados por órgão de execução fiscal, a jurisprudência do STA tem vindo a entender que, dada a estrutural dependência desta reclamação prevista no art. 276º do CPPT, em relação à própria execução fiscal na qual é praticado o acto potencialmente lesivo “reclamável”, também a tributação daquela reclamação deverá ser feita, não pela Tabela I, mas sim pela Tabela II, rectius pela Tabela II-A, do Regulamento das Custas Processuais, que prevê expressamente a taxa de justiça na execução [cfr., entre outros, os acs. de 20/1/2010, 17/11/2010, 30/11/10 e 1/8/2012, proferidos nos recs. 1077/09, 0656/10, 0641/10 e 0766/12 (²)].

Assim, no âmbito desta Tabela II-A a taxa devida por esta reclamação de acto do OEF incluir-se-á, no caso, na rubrica “execuções até 30.000,00 Euros” (2 UC) e não, como pretende a recorrente, na rubrica “Reclamações, pedidos de rectificação, de esclarecimento e de reforma da sentença” (0,25 a 3 UC), nem sequer, como entendeu o despacho recorrido, na rubrica “Oposições à Execução ou à Penhora” (3 UC) (a decisão recorrida considera ser aplicável a taxa de justiça prevista para a oposição à execução, por ser esta a forma processual elencada na Tabela e que melhor se compagina com a reclamação de actos do OEF, em termos de natureza, escopo e estrutura jurídicas, e porque a oposição à penhora prevista nas execuções comuns também corresponde, na ambiência da execução fiscal, a essa reclamação prevista no art. 276º do CPPT).

Quanto a esta matéria é de referir, aliás, que, como se salienta no ac. do STA, de 31/1/2012, rec. n.º 0591/11, a oposição é «um meio processual autónomo (regido por normas adjectivas próprias) relativamente ao processo de execução fiscal, apesar de dependente desta», sendo que «diferente é o caso da reclamação judicial de actos praticados na execução pelo órgão da execução fiscal, prevista nos artigos 276º e seguintes do CPPT, que configura um meio processual regido por normas adjectivas muito diversas do processo de oposição, constituindo uma fase processual própria do processo executivo, inscrevendo-se no normal desenvolvimento deste e detendo, por força disso, uma verdadeira dependência estrutural relativamente a esse processo, não representando um novo processo judicial como bem se deixou explicado em diversos acórdãos proferidos por este Supremo Tribunal, designadamente em 20/01/2010 e em 30/11/2010, nos processos n.º 01077/09 e n.º 0641/10».

E no mesmo sentido parece pronunciar-se igualmente o ac. do STA, de 1/8/2012, rec. n.º 0766/12, supra já citado, quando considera que a taxa de justiça ali decidida de 2 UC se mostra correcta «por a reclamação da decisão do órgão de execução fiscal se inserir no processo de execução sendo um seu incidente».

E sendo esta a jurisprudência reiterada do STA, cujo discurso fundamentador aqui acolhemos, havemos de concluir que, no caso, a taxa de justiça devida pela apresentação da reclamação deveria ter sido liquidada de acordo com aquela mencionada rubrica constante da tabela II-A, o que implicaria que a reclamante, ora recorrente, tivesse procedido ao pagamento de uma taxa de justiça não inferior a 2 UC, já que o valor da execução é de 7.592,83 Euros.

4.3. Neste contexto, tendo a recorrente liquidado a taxa de justiça no montante apenas de 0,25 UC, a decisão recorrida, confirmando o despacho de recusa de recebimento da Petição Inicial em questão, estruturado pela sra. Secretária de Justiça do TAF de Mirandela, decidiu, nesta medida (da confirmação da recusa) de acordo com a lei aplicável, fazendo correcta interpretação e aplicação do disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 80º do CPPA e n.º 2 do art. 150º-A do CPC.

De todo o modo, como acima se referiu, a recorrente poderá no prazo de 10 dias subsequentes à notificação da decisão judicial de confirmação da recusa de recebimento da petição inicial (como é o caso), apresentar outra petição ou juntar o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial ou de ter sido requerido ou concedido apoio judiciário considerando-se a oposição apresentada na data em que a primeira petição foi apresentada em juízo (art. 476º do CPC).

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, com a presente fundamentação, negar provimento ao recurso e confirmar a decisão recorrida, na parte em que confirmou a questionada recusa da Petição Inicial.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 24 de Julho de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *António São Pedro*.

(¹) Refira-se que, apesar de na redacção inicial do n.º 6 (correspondente ao actual n.º 8) do citado art. 7º do RCP, se considerarem procedimentos ou incidentes anómalos apenas os que, não cabendo na normal tramitação do processo, pudessem ter sede em articulado ou requerimento autónomo, dessem origem à audição da parte contrária e impusessem uma apreciação jurisdicional de mérito, já a actual redacção deste n.º 8 (resultante da redacção introduzida pela Lei n.º 7/2012, de 13/2) retorna, no essencial, à redacção que constava do n.º 1 do art. 16º do Código das Custas Judiciais: ou seja, os procedimentos e incidentes anómalos sujeitos a taxa de justiça autónoma, nos termos do actual n.º 8, hão-de caracterizar-se quer pela verificação de uma extraneidade ao desenvolvimento normal da lide, isto é, pela suscitação de uma questão descabida no quadro da sua dinâmica (estranha ao desenvolvimento normal da lide), quer pela verificação de um mínimo de autonomia processual em relação ao processado da causa, independentemente, portanto, da apreciação jurisdicional do mérito da pretensão (cfr., embora, referindo-se à anterior redacção do então n.º 6 do art. 7º, Salvador da Costa, Regulamento das Custas Processuais, Anotado e Comentado, 2ª edição, Almedina, 2009, p. 202).

(²) No mesmo sentido, Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª ed., 2011, Vol. IV, anotação 7 ao art. 277º, pp. 297/298.

Acórdão de 7 de Agosto de 2013.

Assunto:

Matéria de direito. Matéria de facto. Incompetência do STA em razão da hierarquia.

Sumário:

- I — O Supremo Tribunal Administrativo apenas tem competência para conhecer de decisões dos tribunais tributários quando estiver em causa matéria exclusivamente de direito.*
- II — Verificando-se que a recorrente questiona a matéria de facto é incompetente o STA em razão da hierarquia para conhecer do recurso apresentado.*

Processo n.º 1084/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Fundação A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

1 Relatório

1.1 A Fundação A... Intentou, junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, Reclamação contra o despacho proferido pelo Órgão de Execução Fiscal em 03/07/2012 que recaiu sobre constituição de penhor legal sobre o direito do reembolso de IVA no valor de € 156.012,18, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1627201201003828.

Por sentença, datada de 26 de Março de 2013, a fls. 388, foi anulado o acto que procedeu à constituição de penhor sobre reembolso do IVA do período de 2010/12T, e determinou-se, em consequência, que a reclamante, Fundação A..., deverá ser reembolsada do IVA do período de 2010/12T, com pagamento dos juros indemnizatórios nos termos do disposto no art.43º, n.º3 alínea a) da LGT.

A Fazenda Pública, tendo sido notificado da douda sentença, e não se conformando com a mesma, vem dela interpor recurso, para este Supremo Tribunal apresentando para tal as suas alegações, que culmina com as seguintes **conclusões**:

1) A sentença recorrida decidiu no sentido do pagamento de juros indemnizatórios nos termos do art.º 43.º n.º 3 a) da LGT.

2) Todavia, **de entre a matéria de facto dada como provada não constam quaisquer factos** dos quais se pudesse concluir pela existência do direito a juros indemnizatórios nos termos do art.º 43.º n.º 3 a) da LGT.

3) De resto, tais factos nem sequer foram alegados pela reclamante na sua douda P.I.

4) Da sentença **não constam factos que permitam concluir se em causa estava uma restituição oficiosa ou não, nem constam factos que permitam determinar qual a data a partir da qual a reclamante tinha direito ao pagamento do reembolso de IVA em causa**, sendo que, para a determinação da data a partir da qual são devidos esses juros indemnizatórios é fundamental conhecer a data da apresentação desse pedido por parte do contribuinte, uma vez que o prazo para o respectivo reembolso conta-se a partir daquela data, e, é ainda fundamental saber, estando em causa uma quantia a reembolsar de valor superior a € 30 000,00, se foi exigida alguma garantia, o que, nos termos do n.º 7 do mesmo art.º 22, determina a suspensão do prazo de contagem de juros indemnizatórios até à sua prestação.

5) Era a averiguação destes factos, que, como se disse não foram considerados entre a matéria de facto provada, que permitiria concluir se efectivamente haveria ou não direito a juros indemnizatórios nos termos do art.º 43.º n.º 1 a) da LGT.

6) Diga-se em qualquer caso que em causa não estava uma restituição oficiosa mas sim um reembolso de IVA pedido pela reclamante e que, no âmbito da sua análise, e antes do final do prazo para o seu pagamento, foi pedida uma garantia àquela que nunca veio a ser prestada.

7) **A existência ou não do direito a juros indemnizatórios passava por apurar todo este conjunto de factos**, os quais não constam da matéria de facto dada como provada na douda sentença recorrida.

8) Acresce que no processo que deu origem à sentença recorrida não poderia sequer ser apreciado o direito a juros indemnizatórios pelo atraso na restituição oficiosa de qualquer tributo, uma vez que o seu objecto era ajuizar se o penhor legal então constituído havia sido legal ou não, e em consequência, se se deveria manter ou não.

9) Em bom rigor, **na data da apresentação daquela reclamação judicial nem sequer existia já qualquer restituição cujo atraso pudesse originar qualquer direito a juros indemnizatórios**, pois nessa data o direito ao reembolso em questão já havia sido deferido. Simplesmente, tendo sido constituído um penhor legal sobre o direito de crédito da reclamante sobre esse reembolso, ele ficou afecto a garantia no processo de execução fiscal em curso.

10) Acresce que, na realidade, **nunca houve qualquer atraso no seu pagamento susceptível de gerar o pagamento de juros indemnizatórios** uma vez que, até à sua confirmação, o prazo de pagamento de juros compensatórios esteve suspenso nos termos do art.º 22.º n.º 7 do CIVA, em virtude da falta de prestação da garantia que foi solicitada à ora recorrente. E, após a sua confirmação foi o mesmo objecto de penhor em sede execução fiscal, e ao abrigo do art.º 8.º do D.L. 122/88 na redacção dada pela lei 55-A/2010.

11) Aliás, é apenas o acto de constituição do penhor legal, enquanto decisão praticado pelo órgão de execução fiscal que pode constituir objecto de reclamação judicial por via do art.º 276.º do CPPT. Efectivamente, o processo de reclamação das decisões do órgão de execução fiscal previsto no art.º 276.º e ss do CPPT não é o meio adequado à apreciação do direito a juros indemnizatórios por violação do art.º 430 n.º 3 a), isto é, do direito a juros indemnizatórios por falta de cumprimento do prazo legal de restituição oficiosa dos tributos.

12) Assim, não podia o direito a juros indemnizatórios por atraso na restituição oficiosa de tributos ser apreciado em processo de reclamação judicial de actos praticados pelo órgão de execução fiscal, sob pena de nulidade da sentença por excesso de pronúncia.

Por tudo quanto deverá o presente recurso merecer total provimento. Pelo que, revogando a douda sentença recorrida, na parte em que determina o pagamento de juros indemnizatórios nos termos do art.º 43.º n.º 3 a) da LGT, farão VOSSAS EXCELENCIAS, EXCELENTÍSSIMOS SENHORES JUÍZES CONSELHEIROS, JUSTIÇA.

Foram apresentadas Contra-alegações onde se conclui do seguinte modo:

A) A douda sentença, na parte objecto do presente recurso, não enferma dos vícios que lhe assaca a Fazenda Pública.

B) Por outro lado, a jurisprudência do Tribunal Central Administrativo utilizada pela Fazenda Pública, contrariamente ao que pretende fazer crer, não serve para concluir que em sede de reclamação judicial o Tribunal não pode condenar a Fazenda pública no pagamento de juros indemnizatórios.

C) Na parte que constitui objecto do presente recurso, o Tribunal a quo decidiu que à Recorrida deveriam ser pagos juros indemnizatórios pela AT, nos termos do disposto no artigo 43º, n.º e, alínea a) da LGT.

D) De acordo com o disposto no artigo 100.º da Lei Geral Tributária, impunha-se à AT a reconstituição da situação actual hipotética que existiria não fora o despacho anulado, com o consequente pagamento de juros indemnizatórios.

E) Considerando que a constituição do penhor foi ilegal, o reembolso do IVA deveria ter sido pago em 11/07/2012 (data em que o mesmo foi disponibilizado para pagamento pela Direcção de Serviços de Reembolsos do IVA).

F) O atraso na restituição do reembolso de IVA à Recorrida foi causado por um acto praticado pelo órgão de execução fiscal (o penhor) e, nessa medida, seria desprovido de sentido requerer à entidade que procede à restituição oficiosa dos tributos (Direcção de Serviços de Reembolsos) o pagamento de juros indemnizatórios à Recorrida, pois não fosse o acto praticado pelo órgão da execução fiscal, ora anulado, a Recorrida teria recebido, em tempo, o reembolso tempestivamente processado pela referida entidade.

G) Nesta medida, o meio próprio para requerer o pagamento de juros indemnizatórios devidos, em consequência desse acto ilegal do órgão de execução fiscal, deve ser a reclamação judicial, como aliás decidiu o Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do processo n.º 4973/11, em acórdão proferido em 31/08/2011: “1. É ilegal a compensação entre o crédito resultante de uma anulação parcial obtida pelo sujeito passivo em reclamação graciosa e a quantia exequenda, se a concreta liquidação donde resultou a quantia exequenda estiver a ser discutida na sua legalidade em sede de irpugnação judicial;

2. Tal ilegal compensação confere ao sujeito passivo o direito a juros indemnizatórios contados desde a data em que teve lugar tal indevida compensação;

3. E o meio mais adequado para fazer valer tal direito a esse juros é no processo de reclamação de decisão de órgão da execução fiscal, onde tal ilegalidade for invocada e declarada.”

H) Termos em que a sentença recorrida deverá manter-se na ordem jurídica.

Termos em que deverá ser negado provimento ao recurso e mantida a sentença recorrida, assim se fazendo Justiça!

O Ministério Público, junto deste STA emitiu parecer com o seguinte teor:

O Exmo. Senhor Magistrado do Ministério Público, junto deste Supremo Tribunal, emitiu, depois dos vistos nos autos, Parecer com os seguintes fundamentos:

A recorrente acima identificada vem sindicat a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, exarada a fls. 378/388, em 26 de Março de 2012, no segmento em que determinou apagamento de juros indemnizatórios.

A sentença recorrida, na parte sindicada, determinou a pagamento de juros de mora desde que não foi respeitado o prazo legal de reembolso do IVA do período de 2010/12 T.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 400/403, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-AII do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 426/428, que aqui se dão por inteiramente reproduzidos.

O STA é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se estiver apenas em causa matéria de direito, conforme estatuído nos artigos 26.º/b) e 38º/a) do ETAF e 280.º/1 do CPPT.

Ora, salvo melhor juízo, o presente recurso jurisdicional não se funda, exclusivamente, em matéria de direito, como se irá tentar demonstrar, pelo que se verifica a excepção de incompetência do Tribunal, em razão da hierarquia., que merece imediata e prioritária apreciação, nos termos do disposto no artigo 13.º do CPTA e 16.º/2 do CPPT.

Como refere o ilustre Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (1- Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição, 2011, 1 volume, página 224.), “A jurisprudência tradicional do STA quanto à delimitação da sua competência em relação à dos Tribunais Centrais Administrativos vinha sendo no sentido de ser a efectuada com base nos fundamentos do recurso, devendo entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações, que fixam o objecto do recurso (art. 684.º, n.º 3, do CPC), o recorrente pede a alteração da matéria de factica fixada na decisão recorrida ou invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, independentemente da atendabilidade ou relevo desses factos para o julgamento da causa.”

2 “Mais recentemente o STA, por razões pragmáticas, passou a adoptar o entendimento de que, perante as conclusões das alegações de recurso que não estejam suportadas em factos estabelecidos no probatório fixado na sentença recorrida, haverá que ponderar se tais conclusões se traduzem efectivamente em novos factos que contrariam os fixados ou em novas ilações de facto deles retiradas (caso e que se verifica excepção dilatória de incompetência do STA para conhecimento do recurso) ou se, pelo contrário, estão em causa factos, em abstracto, irrelevantes para a decisão da questão decidenda ou meras ilações jurídicas retiradas dos factos fixados, caso, em que o STA será ainda competente para conhecer do recurso “Por outro lado, não devem considerar-se como invocação de matéria de facto, as referências a peças que constem do processo, pois todas as ocorrências processuais são de conhecimento oficioso.”(2 Obra citada, páginas 225/226).

*Ora, a recorrente, em defesa da sua tese, na conclusão 6, alega que em causa não está uma restituição oficiosa, mas sim um **reembolso de IVA pedido pela reclamante e que, no âmbito da sua análise, e antes do final do prazo para o seu pagamento, foi pedida uma garantia àquela que nunca veio a ser prestada., factualidade esta que não tem suporte na decisão recorrida.***

Dessa factualidade pretende a recorrente tirar consequências jurídicas, a saber, que nunca houve atraso no pedido de reembolso do IVA, um vez que até à sua confirmação o prazo de pagamento de juros indemnizatórios esteve suspenso nos termos do estatuído no artigo 22.º/7 do CIVA, em virtude da falta de prestação da garantia solicitada à recorrida.

Portanto, parece certo que o presente recurso jurisdicional não tem por fundamento, exclusivamente, matéria de direito.

Este STA é, pois, incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente para o efeito o TCAS.

A recorrente poderá requerer a remessa do processo ao Tribunal competente, nos termos do estatuído no artigo 18.º12 do CPPT.

Termos em que deve ser julgada verificada a exceção de incompetência deste STA, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, por ser competente para o efeito o TCAS

O Excelentíssimo Juiz Conselheiro Relator, a fls. 448 dos autos, proferiu o seguinte despacho: “Notifique as partes do Parecer do Ministério Público para, querendo, se pronunciarem sobre a questão da competência em razão da hierarquia”

Notificadas que foram as partes, veio a recorrente pronunciar-se nos termos seguintes:

Exm.os Senhores Juizes Conselheiros:

Notificada, nos autos acima e à margem identificados nos quais é recorrente a Fazenda Pública e recorrida Fundação A..., do teor do parecer do Ministério Público para, querendo, se pronunciar sobre a incompetência do STA, vem a Fazenda Pública dizer o seguinte:

1 — Segundo o parecer do Ministério Público do qual fomos agora notificados, o Supremo Tribunal Administrativo é incompetente para o conhecimento do presente recurso jurisdicional, porquanto o mesmo não se funda, exclusivamente, em matéria de — direito.

2 — Ora, efectivamente, constata-se que a Fazenda Pública atendendo às suas alegações de recurso a fls..., cfr. conclusões 2), 4), 6), 9) e 10), contesta a matéria de facto dada como provada, invocando que da mesma não constam quaisquer factos dos quais se pudesse concluir pela existência do direito a juros indemnizatórios, que em causa nos autos não estava uma restituição oficiosa mas sim um pedido de reembolso de IVA, bem como, invocando que, antes do final do prazo de tal pagamento foi pedida uma garantia à reclamante que nunca foi prestada, que não está devidamente relevado na matéria de facto dada como provada e do qual se pretende extrair conclusão diversa da extraída pela sentença recorrida.

3 — Donde, concordamos com o parecer do MP quando defende que o recurso não tem exclusivamente por fundamento matéria de direito.

4 — Requer-se assim e, desde já, prevenindo a eventualidade de o STA se julgar incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso interposto pela Fazenda Pública, a remessa dos autos, nos termos do art. 18º n.º 2 do CPPT, para o tribunal que for julgado o competente para o conhecimento daquele recurso.

Termos pelos quais, e com o duto suprimento de V. Exas., se requer, caso se entenda que procede o parecer do Ministério Público, que sejam os autos remetidos ao Tribunal que venha a ser julgado o competente.

Não foram colhidos vistos atenta a natureza urgente do processo.

2- FUNDAMENTAÇÃO:

A decisão de 1ª Instância deu como assentes os seguintes factos:

1. A reclamante foi notificada das liquidações de IVA relativas aos períodos de 2008/03T, 2008/061, 2008/12T, 2009/031 e 2009/121, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 31/05/2012 — cfr. fls. 22 a 41 dos presentes autos;

2. Em 29/06/2012, a reclamante foi citada para o processo de execução fiscal

nº 1627201201003828, instaurado para cobrança coerciva das liquidações de IVA, referidas em 1 supra, no valor de € 468.034,56. Da citação consta o valor indicativo para efeitos de garantia de € 592.743,81 — cfr. fls. 42 e seguintes dos presentes autos;

3. Em 11/07/2012, por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Avis, a reclamante foi notificada do penhor/garantia no valor de € 156.012,18 sobre o direito ao reembolso de IVA do período de 2010/121 — cfr. fls. 21 dos presentes autos;

4. Em 31/07/2012, a reclamante procede ao registo on une, na competente Conservatória do Registo Predial, da hipoteca de três imóveis a favor da Fazenda Pública, cujo valor é de € 592.743,81, averbado ficou que garantia o pagamento da dívida exequenda no valor de E 466,817,49, referente ao IVA, relativo ao 1º e 4º trimestres do ano de 2008, o 4º trimestre do ano de 2009 e o 4º trimestre do ano de 2010, no âmbito do processo de execução fiscal com n.º 162 7201201003828, do SF de Avis,

juros de mora e custas, acrescido de 25% da soma destas importâncias até ao limite do capital” — cfr. fls. 142 e 143 dos presentes autos;

5. Em 01/08/2012, a reclamante emite requerimento endereçado ao Chefe do Serviço de Finanças e Avis, referindo que iria proceder à interposição de impugnação judicial contra os actos tributários de liquidação que constituem a dívida exequenda e que procedeu à constituição de hipoteca voluntária sobre três imóveis:

> Prédio misto denominado “...”, descrito na Conservatória do Registo Predial de Fronteira sob. N.º1352/19960711 e inscrito na matriz predial da freguesia de ... com o n.º21, Secção Me, com n.º 1218;

> Prédio rústico denominado “...”, descrito na Conservatória do Registo Predial de Fronteira sob o n.º 630/1 9960618 e inscrito na matriz predial da freguesia de ... com o n.º 9, Secção C;

Prédio misto denominado “...” descrito na Conservatória do Registo Predial de Fronteira sob o 629/19960617 e inscrito na matriz predial da freguesia de ... com n.º 2, Secção CI (parte rústica) e com os n.ºs 1050 e 1051 (parte urbana). Nesse requerimento, solicita a suspensão da execução com base nas garantias prestadas e, atendendo à suficiência da garantia constituída pelas hipotecas, pede o levantamento do penhor legal no valor de € 156.012,18 — cfr. 115. 139 a 147 dos presentes autos;

6. Em informação que sustenta o projecto de decisão e a decisão final sobre o pedido de suspensão da execução fiscal, foi proferido entendimento favorável no sentido que os três imóveis referidos no ponto anterior deste probatório, oferecidos como garantia da dívida exequenda, cujo VPT da parte rústica totalizava o montante € 593.085,10, constituem garantia idónea:

| Matriz | Freguesia | Obj. | Valor Fiscal | Valor Tribut. | Valor VPT |
|--------|-----------|------|--------------|---------------|------------|
| Matriz | | | CI (U) | CI (R) | CI (U) |
| 21-M | | R | | 243.823,01 | 243.823,01 |
| 1218 | | U | | | 317,95 |
| 9-C | | R | | 20.812,74 | 20.812,74 |
| 2-C1 | | R | | 328.449,35 | 328.449,35 |
| 1050 | | U | 27.350,00 | | 27.350,00 |
| 1051 | | U | 14.850,00 | | 14.850,00 |
| Total | | | | | 42.517,95 |
| | | | | | 593.085,10 |

Cfr. fls. 151 a 159 dos presentes autos;

7. Em 14/08/20 12, é deferido o pedido de suspensão imediata do processo de execução fiscal e indeferida a pretensão da requerente quanto ao levantamento do penhor— cfr. fls. 151 a 159 dos presentes autos.

8. Os fundamentos enunciados pelo Chefe do Serviço de Finanças acerca do indeferimento do pedido de penhor, estribam-se nas instruções administrativas difundidas através do Ofício - Circulado n.º 60076 de 29/07/2010, concluindo assim que “(...) Encontra-se constituído penhor do direito de crédito correspondente ao reembolso de IVA do período 2010/12T, no montante de e 156.012,18, tendo sido o mesmo efectuado automaticamente e, por via electrónica nos termos dos n.ºs. 1 e 5 do art. 1950 CPPT, em 03/7/20 12, passando a constituir garantia associada ao FEF em referência (...) não pode decidir pelo levantamento do penhor, dado que se traduziria numa redução da qualidade da garantia, ainda que num montante parcial da mesma, nomeadamente do ponto de vista da sua *liquidez*. Assim. *Sou de parecer que é de deferir o pedido de suspensão imediata do processo de execução fiscal e, de indeferir a pretensão da requerente quanto ao levantamento do penhor*” — cfr. fls. 151 a 159 dos presentes autos;

9. Decorre dos Estatutos da Fundação A..., ora reclamante que a mesma é uma instituição particular de solidariedade social, que prossegue os seguintes fins:

1. A perpetuação da Casa Agrícola A..... nos seus meios fundamentais tal como existia à data do falecimento do Dr. B....., e sem prejuízo dos aperfeiçoamentos possíveis, designadamente através da constituição e participação em 'sociedades', que se vierem a mostrar necessários à total prossecução dos fins estatutariamente consagrados e à adequada rentabilização do seu património, mediante deliberação do Conselho de Administração.

2.- A criação, em de um internato para jovens que queiram dedicar-se à indústria agrícola, com lotação proporcionada aos rendimentos da Fundação A....., dando-se preferência nas admissões, necessariamente, às crianças carecidas do meio familiar normal ou em situação de carências e, de entre estas, as que forem filhas de trabalhadores da Fundação e às naturais dos concelhos de Alter do Chão, Amídiolos, Aviz, Estremoz e Fronteira, no qual serão ministrados, gratuitamente, conhecimentos elementares de cultura geral e de agricultura, convenientes à formação de bons profissionais.

3.- O fornecimento, gratuito, aos jovens admitidos no internato, de alimentação, vestuário e calçado.

4.- A criação de instalações e serviços que possam concorrer para o robustecimento físico, moral e intelectual da juventude e de todos os trabalhadores da Fundação A.....

5.- A selecção de jovens, não três em cada ano, de entre os que tenham concluído com aproveitamento a frequência do internato da Fundação, para frequentarem ensino superior sobre agricultura, a qual terá em consideração, essencialmente, as qualidades morais e intelectuais dos seleccionados.

6.- A concessão de auxílio para estudos a filhos dos trabalhadores da Fundação A.....

7.- A assistência na doença, invalidez e velhice, o tanto quanto possível em colaboração com o Asilo C.....

....., a todos quantos tenham prestado serviço à Fundação A..... a qual deverá ser prestada pela forma mais adequada à condição de cada um e proporcional às suas necessidades.

8.- A constituição de canais agrícolas a favor de trabalhadores da Fundação, em termos deste parecer, para servir de estímulo para a sua dignificação, pelo trabalho, e aumento progressivo do valor da obra social da instituição.

9.- A concessão de comparticipações monetárias e de outras ajudas materiais ao Asilo C....., às Misericórdias dos concelhos de Alter do Chão, Amídiolos, Aviz, Estremoz e Fronteira e a quaisquer instituições particulares de solidariedade social.

11.2- Dos FACTOS NÃO PROVADOS:

Não existem factos relevantes para a decisão que importe destacar como não provados.

II. 3 — Motivação

A convicção do tribunal formou-se com base no teor dos documentos juntos aos autos e expressamente referidos no probatório supra.

3- DO DIREITO:

Para anular o acto que procedeu à constituição de penhor sobre o reembolso do IVA do período de 2010/12T, considerou a sentença recorrida o seguinte, destacando-se apenas os trechos mais relevantes da decisão:

“RELATÓRIO

Fundação A..., vem intentar a presente reclamação judicial do despacho proferido pelo Órgão de Execução Fiscal em 03/07/2012 que recaiu sobre a constituição de penhor legal sobre o direito do reembolso de IVA no valor de € 156012,18, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1627201201003828.

Quanto ao fundamento da reclamação:

Funda-se na ilegalidade do ato reclamado. Para o efeito, considera que quando tal garantia foi constituída ainda decorria o prazo para requerer a dação em pagamento, para deduzir oposição judicial, para requerer o pagamento em prestações, bem como para deduzir impugnação judicial;

Pede a subida imediata da reclamação pois que a subida diferida retiraria toda a utilidade à presente reclamação e, assim julgar procedente a ação e, em consequência anular o ato reclamado por violação do disposto no art. 169º, n.º 1, 2 e 7 e art. 195º, todos do CPPT.

(...)

Decidida a não subida imediata da reclamação e, tendo vindo a reclamante deduzir recurso para o TCA Sul, veio este Venerando Tribunal considerar que o recurso merece provimento devendo, em consequência, apreciar-se do mérito da reclamação e assim da bondade do exposto pela reclamante no sentido de evitarem-se prejuízos irreparáveis.

II- FUNDAMENTAÇÃO

II. 1- Dos FACTOS PROVADOS

(...)

II. 4- DO DIREITO

A reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT é o meio processual adequado para impugnação da generalidade de atos materialmente administrativos praticados no âmbito do processo de execução fiscal.

De forma geral, a lei prevê a obrigatoriedade de assegurar a possibilidade de reclamar de todos os atos lesivos (art. 268º n.º 4 da CRP e 95º n.ºs 1 e 2 al. j) e 103º n.º 2 da LGT), porquanto desde logo, enunciamos a própria Constituição da República Portuguesa, a qual garante no seu art. 268º n.º 4, o direito à tutela judicial efetiva de direitos e interesses legítimos em matéria de contencioso administrativo (em que se engloba o tributário).

Do petitório resulta que a reclamante argui a revogação do acto de constituição de penhor do reembolso de IVA do período de 2010/12T, praticado pelo Órgão de Execução Fiscal, de que a reclamante foi notificada em 13/7/20 12, considerando que o mesmo é ilegal, por não ter decorrido 30 dias para que a mesma procedesse ao pagamento da dívida exequenda ou à sua contestação, nem sequer aos 15 dias a que se refere o n.º 7 do art. 169º do CPPT.

Vejamus a bondade da questão colocada pela reclamante:

Da ilegalidade da constituição automática de penhor:

Neste sentido há que dizer, essencialmente que, embora a lei tributária permita à Administração fiscal, por sua iniciativa e independentemente de consentimento do respectivo titular, a constituição de penhor ou hipoteca legal para garantia (especial) dos créditos tributários (art. 50.º n.º 1, alínea b) da Lei Geral Tributária e os n.ºs 1 e 5 do art. 195.º do CPPT), e o n.º 1 do artigo 195.º do CPPT pareça permitir a constituição de penhor sempre que o interesse da eficácia da cobrança o torne recomendável, a Lei Geral Tributária, que naturalmente prevalece sobre o disposto no CPPT, como o próprio reconhece no seu artigo 1.0 e porque, nos termos da respectiva autorização legislativa, este diploma visou adaptar as normas procedimentais e processuais vigentes ao disposto naquela Lei (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Volume III, 6.ª ed., Lisboa, Areas Editora, 2011, p. 390/391 — nota 2 ao art. 195.º do CPPT) - exige que a constituição de tais garantias se revelem necessárias à cobrança efectiva da dívida —, necessidade essa que não se tem por verificada nos casos em que o próprio executado, voluntariamente, se oferece para prestar garantia e/ou não se lhe dá, antes da constituição do penhor, oportunidade de o fazer.

Veja-se neste sentido, acórdão do STA de 02/05/2012, rec. n.º 408/12 e, ainda acórdão SIA de 24/10/2012, proc. 01042/12.

In casu, tem-se como assente que o prazo de pagamento voluntário do imposto (IVA) dos períodos de 2008/031, 2008/061, 2008/12T, 2009/03T e 2009/12T, terminava em 31/05/2012 e, nos termos da lei, dispunha a, ora reclamante, de 90 dias contados a partir daquela data para deduzir impugnação judicial (art. 102º n.º 1 alínea a) do CPPT) e ainda, nos termos do art. 169º do CPPT, é facultado ao executado que deduza impugnação judicial e possa solicitar a suspensão da execução, desde que preste garantia nos termos do disposto no art. 199º do CPPT.

Dentro dos prazos indicados, a reclamante veio oferecer voluntariamente garantia idónea.

Atenta esta factualidade, conclui-se que a constituição automática de penhor em 11/07/2012, não é legal, pois encontrava-se a decorrer prazo legal para impugnação das dívidas de imposto e para, concomitantemente, a reclamante apresentar querendo garantia que suspendesse o processo executivo.

Por outro lado, a ora reclamante, foi notificada da constituição automática de penhor sobre direito ao reembolso de IVA do período 2010/12T, sem que tenha tido qualquer oportunidade de constituir outro tipo de garantia.

Devia a AF, em fase anterior à constituição do penhor automático, ter notificado a reclamante para prestar garantia, tal decisão administrativa revela-se pois ilegal por contrariar o disposto no art. 50º, n.º 2, alínea b) da LGT.

Com efeito, a constituição de penhor pela AF, em Julho de 2012, sem que tenha antecipadamente notificado a reclamante para esta eleger garantia idónea, é sinónimo nos termos legais que a constituição de penhor não “se revela necessário para a cobrança e já cliva da dívida”.

Termos em que o acto, ora reclamado, é ilegal.

Procede por aqui, o presente pedido devendo ser anulado o acto de constituição de penhor, ora reclamado.

Mesmo que assim não se entendesse, sempre procederia o pedido por outra vertente.

Com efeito, a reclamante em articulado superveniente, ainda nos presentes autos, vem referir que foi notificada em 22/08/2012 do despacho do Chefe do Serviço de Finanças da decisão que recaiu sobre a constituição de garantia apresentada, considerando-a idónea, mantendo contudo o penhor constituído sobre o direito ao reembolso do IVA do período 2010/12T, pedindo também a anulação deste indeferimento.

Ora, manifestando a, ora reclamante, a intenção de apresentar impugnação judicial e constituindo hipoteca voluntária em valor suficiente para garantir os créditos exequendos, e verificando-se que o Chefe de Serviço de Finanças de Avis decidiu que as garantias oferecidas pela reclamante eram idóneas, em atenção ao disposto no art. 199º do CPPT, quanto à forma e suficiência, considerando que o PEF deveria ser suspenso, não poderia manter a constituição de penhor sobre o reembolso do IVA no valor e 156.012,00 com fundamento em que tal redundaria na redução de qualidade da garantia, ainda que num montante parcial da mesma, nomeadamente, do ponto de vista da sua liquidez, em sentido contrário ao preconizado pela AF, v.g acórdão do STA de, 15/02/12, proc. no 0126/12, in www.dgsi.pt.

Desde que, a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, a Administração fiscal não pode manter o penhor anteriormente constituído, com fundamento em aspectos meramente qualitativos das garantias, sob pena de incorrer em errónea interpretação e aplicação do art. 199º do CPPT e, ainda com base em prestação de garantia superior à devida.

Cumpridos, ou não, todos formalismos a que alude o art. 52º da LGT, o certo é que o Chefe do Serviço de Finanças ponderou a constituição das hipotecas e do penhor e assentiu e deferiu a constituição das hipotecas voluntárias sobre os três imóveis considerando que tal servia de garantia idónea da dívida exequenda, quer quanto à forma, quer quanto à suficiência, pelo que sempre se verificaria que o indeferimento sobre o pedido de levantamento do penhor não tinha qualquer consistência legal, assim este último despacho no segmento que se reporta ao indeferimento do pedido de levantamento de penhor não poderia manter-se na ordem jurídica.

Procede o pedido da presente reclamação.

Por último passemos à análise do pedido de juros indemnizatórios.

Nos autos está em causa um reembolso de IVA do período de 2010/12T, que não foi atribuído dentro do prazo legal, dada a constituição de penhor no âmbito do processo executivo dos autos.

Prescreve, a alínea a) do n.º 3 do art.º 43º da LGT que são devidos juros indemnizatórios quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos.

Ora, verificando-se que, no momento em que foi constituído o penhor, ainda decorria o prazo legal para o executado impugnar e constituir garantia idónea para suspender o processo executivo e, para além do mais, concluindo-se que tal penhor sobre o direito ao reembolso do IVA não devia ter sido constituído por ilegal, são devidos juros indemnizatórios desde que não foi respeitado o prazo legal de reembolso do IVA do período de 2010/12T à reclamante.

Procede o pedido de juros indemnizatórios.

Nos termos do artigo 446º, n.º 1, do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º, alínea e), do CPPT, a decisão que julgue a acção condenará em custas a parte que a elas houver dado causa. Entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida na proporção em que o for (artigo 446.º, n.º 2, do CPC).

Face ao decidido, cabe à Fazenda Pública a responsabilidade pelas custas (artigo 446.º do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º, alínea e), do CPPT).

IV- DECISÃO

Termos em que, anulo o acto que procede à constituição de penhor sobre o reembolso do IVA do período de 2010/12T.

Em consequência, a reclamante deverá ser reembolsada do IVA do período de 2010/12T, com pagamento dos juros indemnizatórios nos termos do disposto no art.43º, n.º3 alínea a) da LGT.

Valor da acção: €156.012,18

Custas pela Reclamante”.

DECIDINDO NESTE STA:

Da incompetência deste STA em razão da hierarquia

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de este Supremo Tribunal Administrativo ser hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso jurisdicional, por o seu objecto não ser restrito a matéria de direito como se irá tentar demonstrar, pelo que se verifica a excepção de incompetência do Tribunal, em razão da hierarquia, que merece imediata e prioritária apreciação, nos termos do disposto do artigo 13.º do CPTA e 16.º/2 do CPPT.

As partes foram notificadas deste douto Parecer e a Fazenda Pública veio Pronunciar-se a fls. 456 dos autos.

Importa apreciar a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, logicamente deve preceder o de qualquer outra questão, como, aliás se estabelece no art. 3º da LPTA.

O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do ETAF estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1, do art. 32º.

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

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

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

Para determinação da competência hierárquica, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

No caso dos autos, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, a recorrente, no presente recurso jurisdicional, *em defesa da sua tese, na conclusão 6, alega que em causa não está uma restituição oficiosa, mas sim um reembolso de IVA pedido pela reclamante e que, no âmbito da sua análise, e antes do final do prazo para o seu pagamento, foi pedida uma garantia àquela que nunca veio a ser prestada., factualidade esta que não tem suporte na decisão recorrida.*

Dessa factualidade pretende a recorrente tirar consequências jurídicas, a saber, que nunca houve atraso no pedido de reembolso do IVA, um vez que até à sua confirmação o prazo de pagamento de luros indemnizatórios esteve suspenso nos termos do estatuído no artigo 22.º/7 do CIVA, em virtude da falta de prestação da garantia solicitada à recorrida.

Assim, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

4- DECISÃO:

Termos em que acordam os juízes deste STA em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando, nos termos do art. 18º, n.º 3, do CPPT, como Tribunal competente o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário), para o qual deverão ser remetidos os autos, uma vez que a recorrente já manifestou essa pretensão.

Custas a cargo da recorrente que se fixam em 1 UC

Lisboa, 7 de Agosto de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Costa Reis*.

Acórdão de 7 de Agosto de 2013.

Assunto:

Rendimentos declarados. Rendimentos brutos.

Sumário:

As expressões «rendimentos declarados», contidas na alínea 1), do n.º 1 do artigo 87.º e no n.º 3 do artigo 89.º, ambos da LGT (na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro), bem como no n.º 5 do artigo 89.º (na redacção introduzida pela Lei n.º 55/B/2004, de 30 de Dezembro), aplicáveis à situação em presença, reportam-se a rendimentos líquidos ou a rendimentos brutos.

Processo n.º 1213/13-30.

Recorrente: Director Geral da Autoridade Tributária.

Recorrido: A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

O recorrente, Director-Geral da Autoridade Tributária, notificado da douta sentença do Tribunal “a quo”, que julgou procedente o recurso interposto por A....., e em consequência, anulou o acto recorrido, fls. 120 dos autos, e não se conformando com a mesma, veio interpor recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal, juntando, para tal, as respectivas alegações que terminam com as **seguintes conclusões:**

1. *A sentença recorrida do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra enferma de erro nos pressupostos de direito porquanto faz errada interpretação do disposto nos artigos 87º, n.º 1, alínea O e artigo 89º-A, ambos da LGT, ao decidir ser irrelevante para a solução do litígio, as alterações de redacção de que foi alvo o n.º 1 do artigo 89º-A da LGT, uma vez que não foi aplicado ao caso em apreciação.*

2. *A douta sentença ora recorrida faz uma interpretação da norma do artigo 87º, n.º 1, alínea f) da LGT, ao dar à expressão “rendimentos declarados” o sentido de rendimentos declarados brutos, com a qual, salvo o devido respeito, não podemos deixar de discordar uma vez que, após a vigência da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a exegese vai no sentido de considerar que o rendimento declarado é o rendimento líquido.*

3. *Foi sempre o rendimento líquido declarado o rendimento que esteve na mente do legislador.*

4. *Veja-se a este propósito o Ac. do STA, de 21-10-2009, processo n.º 0710/09, no qual a norma do artigo 89º-A da LGT, na redacção da Lei n.º 59-A/2006, de 29/12 foi considerada como uma norma inovadora, pela qual após a sua vigência o rendimento a considerar é o rendimento líquido, porquanto foi essa a opção do legislador.*

5. *E não se diga, que é irrelevante para a solução do litígio, as alterações de redacção de que foi alvo o n.º 1 do artigo 89º-A da LGT, uma vez que não foi aplicado ao caso em apreciação, porquanto não considerar tais alterações, a partir do ano de 2007, extensíveis à acepção do que se entende por “rendimento declarado” previsto na alínea f) do artigo 87º da LGT, conduziria, inevitavelmente, a um tratamento desigualitário de situações iguais.*

6. *Mal se compreenderia à luz dos princípios invocados que perante contribuintes que preenchessem o critério do artigo 89º-A, n.º 1 da LGT fossem tributados pelo rendimento líquido declarado e os contribuintes que caíssem na esfera de aplicação da alínea f) do artigo 87 da LGT, lhes vissem ser aplicado o critério do rendimento bruto declarado.*

7. *Assim, parece-nos pois, evidente que a Sentença a quo, deve ser revogada.*

Nestes termos e nos demais de direito e com o douto suprimento de V. Exas. deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a sentença recorrida por repercutir uma interpretação incorrecta do disposto no artigo 89º-A e no artigo 87º, alínea f) da LGT e por, no caso, estarem verificados todos os pressupostos da avaliação indirecta e ser legal o acto de fixação recorrido, assim se fazendo JUSTIÇA.

A Recorrida, A....., notificada do Despacho de admissão do Recurso Jurisdicional e respectivas alegações, entretanto apresentadas pelo aqui recorrente, veio, nos termos e para os efeitos do art. 98º da LGT, e dos arts. 282º e 283º do CPPT, apresentar, a fls. 223 dos autos, as **suas Contra - Alegações que terminam com as seguintes conclusões (fls. 234 a 239):**

A. O presente Recurso Jurisdicional foi interposto pelo DGAT da doutíssima Sentença que declarou ilegal a quantificação da matéria tributável por métodos indirectos com a consequente anulação do acto recorrido.

B. Pode ler-se na doutíssima Sentença: “Uma vez que, à data dos factos, a redacção da norma que se encontrava em vigor era a dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, a qual mencionava “rendimentos declarados” entendemos que a razão está do lado da Recorrente, sendo, por isso, de considerar ilegal a fixação de rendimentos efectuada pela AT que partiu do conceito de rendimento líquido e não de rendimento declarado, por violação do preceituado no n.º 5 do artigo 89.º A da LGT. Pelo que se conclui no sentido da procedência do presente recurso.”

C. Ao invés, entende o DGAT que a correcta aplicação do sobredito normativo se faz no sentido de considerar os rendimentos declarados como sendo líquidos de deduções específicas no apuramento da matéria tributável no âmbito do regime dos acréscimos patrimoniais não justificados.

D. Do exposto, resulta que o *thema decidendum* do presente Recurso é saber se a expressão “rendimentos declarados” presente no artigo 892-A, n.º 5 da LGT, na redacção vigente à data do facto tributário, se reporta a rendimentos brutos ou líquidos.

E. A posição assumida pelo DGAT não infirma o decidido, tratando-se outrossim de mero ensaio interpretativo e enviesado que não encontra respaldo no Direito aplicável, sendo que afronta lei expressa e Jurisprudência firme!

F. Isto ao mesmo tempo que, como constam dos autos, há já uma execução coerciva com penhoras...

G. De todo o modo, tentaremos dilucidar os argumentos parcos e erróneos apresentados nas conclusões das Alegações do Recurso do DGAT que, como é sabido, definem o respectivo objecto e consequente área de intervenção do Tribunal *ad quem*, pelo que será nestas que a Recorrida concentrará as suas contra-alegações, desde já antecipando que não assiste razão ao DGAT, cuja demanda terá de soçobrar.

H. Como alegado pelo DGAT, não estamos perante a aplicação do regime das manifestações de fortuna assente no rendimento-padrão e regulado nos termos dos artigos 87.º, n.º 1, alínea d) e 89.º-A, n.ºs 1 a 4 da LGT, mas, outrossim, do regime dos acréscimos patrimoniais não justificados, o qual obedece a critérios próprios de determinação da matéria tributável (artigos 87.º, n.º 1, alínea f) e 89.º-A, n.º 5 da LGT), conforme acaba, aliás, por ser confessado pelo DGAT (cfr. conclusão 5. e artigos 8.º, 9.º e 19.º das Alegações de Recurso), a qual se aceita para não mais ser retirada (artigo 567.º do CPC).

Pelo que, neste enquadramento, não sendo objecto de dissídio nos presentes autos, nem a ele se devendo reportar, a Recorrida não pode deixar de acompanhar a mui douda Sentença ao julgar (e bem!) “irrelevantes, para a solução do litígio, as alterações de redacção de que foi alvo o n.º 1 do artigo 89.º-A, da LGT, uma vez que, pura e simplesmente, não foi aplicado no caso em apreciação.”

J. Pretende o DGAT aplicar a alteração normativa do artigo 89-A, n.º 1 da LGT com origem na Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, a qual veio fazer referência a rendimento líquido declarado, para assumir que, à data da constituição do facto tributário, também o artigo 892-A, n.º 5 da LGT encerrava o mesmo sentido normativo querido pelo legislador.

K. Ora, não podemos deixar de repugnar tal entendimento pois é despicienda a intenção esperada ou presumida do legislador porquanto o que importa é a intenção expressa do mesmo, à qual coube tradução na lei.

L. *In claris non fit interpretatio!*

M. A lei existente à data do facto gerador é aquela que deve ser aplicada para determinar o rendimento, pois *in tempus regis actum*.

N. Sendo certo que, à data da constituição do facto tributário, o artigo 89.º-A, n.º 5 da LGT, sob a epígrafe preceituava “No caso da alínea f) do artigo 87.º, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados e os **rendimentos declarados** pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.” (realce nosso).

O. E se acaso fosse intenção do legislador valorar o rendimento líquido declarado aquando da constituição do facto tributário, o mesmo haveria de ter promovido a alteração do normativo nesse sentido.

P. O que fez, mas somente com a Lei n.º 94/2009, de 01/09 (cfr. artigo 2.º, o que significa que até esse momento o legislador tinha em vista o rendimento bruto declarado).

Q. Com efeito, só após a vigência da referida lei é que o rendimento declarado passou a ser considerado rendimento líquido declarado, tendo sido essa a nova opção do legislador.

R. Pois, a partir desse momento, foi fixada pelo legislador uma nova regra de determinação da matéria tributável no âmbito do regime jurídico dos acréscimos patrimoniais não justificados.

S. Assim, a Lei n.º 94/2009, de 01/09, tem carácter inovador devendo ser aplicada *in futurum* a factos tributários ainda não constituídos, atento o disposto no artigo 12.º do Código Civil, aplicável *ex vi* do artigo 2.º alínea e) do CPPT.

T. Desta sorte, é cabal concluir que, até à mencionada alteração legislativa, o rendimento declarado tido em vista pelo legislador era o rendimento bruto e não o rendimento líquido.

U. Não resultando, nem da sobredita Lei, nem ad minus do apontado pelo DGAT razões bastantes para considerar que o sentido à data era outro que não esse.

V. A este respeito, o DGAT faz notar que a Lei n.º 59-A/2006, de 29/12, que veio alterar o disposto no artigo 89-A, n.º 1 da LGT, foi (também) ela considerada como uma norma inovadora na senda do Acórdão deste Venerando Tribunal, tirado no Recurso n.º 0710/09, de 21.10.2009 (cfr: conclusão 4. da P1 de Recurso).

W. Com efeito, no Acórdão em referência, cuja análise profícua apontou para a dicotomia norma interpretativa/norma inovadora, não se acolheu a tese da natureza interpretativa da Lei n.º 59-A/2006, de 29/12, envergando antes pelo seu carácter inovador.

X. O que se justificou, perfilhando-se o entendimento plasmado no sobredito Acórdão, pois não se tratava de uma questão discutível ou controvertida, bem pelo contrário, atenta a Jurisprudência pacífica e conforme deste Venerando Tribunal.

Y. Como é bom dever, tratou-se assim apenas de dar uma diversa orientação ao artigo 89º-A, n.º 1 da LGT, de acordo com a nova escolha do legislador.

Z. Tudo visto, é o que sucede, em nosso entender e pelas razões apontadas, também com a Lei n.º 94/2009, de 01/09, com a alteração ao artigo 892-A, n.º 5 da LGT.

AA. Sempre se diga a este respeito, que se impõe a solução legal indicada, também por observância do princípio da não retroactividade da lei fiscal (artigo 103, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa e artigo 12º, n.º 1 da LGT), o qual abrange a designada “retroactividade fraca ou imprópria de segundo grau”, em que o facto tributário ocorre no vigência da lei antiga e o procedimento de determinação do tributo se rege já pelo domínio da lei nova (o que sucede no caso em apreço).

BB. Com efeito, tem-se entendido que estes casos estão inteiramente abrangidos pela proibição constitucional da retroactividade (autêntica) prevista no artigo 12, n.º 1 da LGT - veja-se, neste sentido, a voz autorizada do Professor António Lima Guerreiro in Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, pág. 90, ponto 3.

CC. Não se trata pois, ressalve-se, das situações subsumidas no artigo 12.º n.º 2 da LGT em que o facto tributário, de formação sucessiva, tem origem ao abrigo da lei antiga mas cujo termo do período de tributação ocorre ao abrigo da lei nova, dado estarmos in casu perante um facto tributário de natureza periódica cujo termo ad quem ocorreu em 31.12.2008, consumindo-se no termo do ano civil, a que deve aplicar-se assim a lei em vigor à data - neste sentido se pronunciou o Professor Vítor Faveiro in ob. cit. págs. 315 e 316.

DD. Solução, aliás, convergente com um Estado de Direito que prossegue imperativos de certeza e segurança jurídicas no que respeita às garantias e direitos subjectivos constituídos dos contribuintes bem como à estabilização das situações jurídicas, levando a julgar inconstitucional normas legais mais desfavoráveis aos contribuintes que mandem aplicar a factos anteriores normas de incidência.

EE. Destarte, também por esta via, se afigura que a Lei n.º 94/2009, de 01/09, é aplicada in futurum pelo que o rendimento declarado expresso no artigo 89º-A, n.º 5 da LGT à data da constituição do facto tributário (i.e. 31.12.2008) respeita a rendimento bruto declarado.

FF. Acresce que, as razões que presidiram à sobredita alteração legal não podem ser aproveitadas como trave-mestra para alargar o âmbito de incidência objectiva da tributação.

GG. Com efeito, o artigo 89º-A, n.º 5 da LGT é uma norma de incidência real estando, por inerência, sujeita à reserva de lei formal e ao princípio primário da legalidade tributária (artigo 103, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa e artigo 8.º, n.º 1 da LGT).

HH. Assim, está absolutamente vedado o recurso à analogia pelo que não pode, sem mais, ser alargado o âmbito da norma em causa nos termos previstos no artigo 11º, n.º 4 da LGT, sob pena de nulidade (artigo 133.º do CPA).

II. Nem se invoque, como o faz o DGAT, o princípio da igualdade pois os regimes de determinação indirecta da matéria tributável em causa são divergentes, com concepções e regras próprias de apuramento, como já demonstrado e reconhecido pelo mesmo nas suas Alegações.

JJ. Aliás, haveria de ser desigual pretender tributar, de modo igual, situações sujeitas a regimes distintos de incidência real, os quais não se confundem, cada qual sujeito a regras próprias, sendo certo, reiterar-se, que não foi em concreto aplicado o artigo 89.º-A, n.º 1 da LGT na determinação da matéria tributável mas Outrossim, o regime decorrente do artigo 89º-A, n.º 5 do mesmo diploma legal, como reconhecido pelo DGAT, pelo que não há que estabelecer qualquer comparabilidade.

KK. In totum, a doutíssima Sentença a quo não merece censura, devendo manter-se na ordem jurídica, julgando-se improcedente o Recurso Jurisdicional que ora nos ocupa, o que expressamente se roga a este Venerando Tribunal.

LL. Idêntica conclusão se alcançaria in casu por aplicação dos Princípios da legalidade, da tipicidade, da segurança jurídica, da boa fé e da proibição de analogia, norteadores do sistema fiscal.

Nestes termos e nos demais de direito que V. Exas. doutamente suprirão, deve o Recurso Jurisdicional ser julgado integralmente improcedente, com as necessárias consequências legais, devendo a Sentença a quo ser mantida na ordem jurídica, com o que se fará a devida e costumeira JUSTIÇA!

O Ministério Público emitiu parecer a fls. 248 a 249 dos autos do seguinte teor:

1. *Vem o presente recurso interposto da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 13 de Fevereiro de 2013, que anulou o despacho de aplicação de métodos indirectos para determinação de rendimento sujeito a imposto sobre o rendimento de pessoas singulares, referente ao ano de 2008, proferido à luz dos artigos 87.º, no 1, alínea f), 89.º, n.ºs 3 e 5 e 90º, todos da Lei Geral Tributária (LGT).*

2. *O ponto divergente entre Recorrente e Recorrida, no qual se materializa a questão a dirimir no âmbito do presente recurso, é o de saber se as expressões “rendimentos declarados”, vertidas na alínea 1), do n.º 1 do artigo 87º e no n.º 3 do artigo 89º, ambos da LGT (na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro), bem como no n.º 5 do artigo 89º (na redacção introduzida pela Lei n.º 55/B/2004, de 30 de Dezembro), aplicáveis à situação em presença, porque de vigência contemporânea do facto tributário, se reportam a rendimentos líquidos ou a rendimentos brutos.*

3. *Considerou a sentença recorrida que na determinação do rendimento tributável em sede de IRS, por aplicação de métodos indirectos, face ao acréscimo patrimonial não justificado, previsto no artigo 87º, n.º 1, alínea f) da LGT, é atendível o rendimento bruto, porque irreleva, em absoluto, a alteração introduzida pela Lei n.º 53/2006, de 29 de Dezembro à norma do n.º 1, do artigo 89º, da LGT, através da qual o legislador intencional e expressamente removeu a expressão “rendimento declarado”, substituindo-a por “rendimento líquido declarado”. No sentido do carácter inovador (e não meramente interpretativo) desta alteração legislativa cfr. Acórdão do STA de 21 de Outubro de 2009, proferido no processo n.º 710/09.*

4. *Defende a entidade Recorrente - e o Ministério Público junto do Tribunal recorrido, em Parecer de 28 de Janeiro de 2013, junto a fls. 105 e seguintes - que o cálculo de desproporção operado pelo despacho anulado deve incidir sobre o rendimento líquido, como resulta da interpretação conjugada das normas dos n.ºs 1 e 5, do artigo 89º, da LGT.*

5. *Sendo certo - como se afirma na sentença recorrida - que o n.º 1 não é directamente importável para a situação da ora Recorrida, o artigo 89º, no seu conjunto, convoca e trata as duas realidades tributárias (a do n.º 1 e a do n.º 5), equiparando-as. Aderindo à tese sufragada pela entidade Recorrente e pelo Ministério Público, entendemos que não pode excluir-se da solução do litígio em presença a norma do n.º 1, do artigo 89º, da Lei, na redacção introduzida pelo legislador de 2006, que expressamente atribuiu ao conceito de rendimento declarado o sentido de rendimento líquido. Consequentemente, deve ser julgado procedente o recurso.*

2 -FUNDAMENTAÇÃO:

A decisão recorrida deu como assente a seguinte matéria de facto:

a) *Em 25 de Outubro de 2012, na sequência de acção inspectiva efectuada à ora Recorrente, A....., foi elaborado Relatório de Inspeção do qual se destaca o seguinte: “(..) No caso concreto, foi efectuado um depósito bancário em numerário constituído por notas de Furo de pequeno valor facial, em 16/07/2008) na conta n.º do Banco Espírito Santo, no montante de 118.000 € cuja titularidade é de ambos os SP em análise na presente ordem de serviço. (...)*

Face ao disposto no artigo 87º alínea J) da LGT a existência de uma divergência não justificada, de pelo menos um terço, entre os rendimentos declarados em sede de IRS e o acréscimo patrimonial evidenciado haverá lugar a avaliação indirecta de tributação. (...)

A existência de uma divergência não justificada entre os rendimentos declarados e o acréscimo patrimonial no mesmo período de tributação constitui pressuposto para aplicação de avaliação indirecta, de acordo com o disposto na alínea j) do artigo 87º da LGT. Desta forma, considera-se rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90º da LGT que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, diferença entre o acréscimo patrimonial ou consumo evidenciado e os rendimentos declarados pelos SP no mesmo período de tributação, conforme previsto no nº5 do artigo 89.º A da LGT.

Ora, no caso em apreço, verifica-se que para além dos rendimentos obtidos pela Categoria A declarados na declaração de rendimentos modelo 3 pelos SP (declaração O 3433-2008-14089-38) de 13.04.2009, sem divergências com o declarado pelas entidades patronais, foram depositados 118.000€, em numerário na conta n.º do Banco Espírito Santo, da qual são titulares.

Pelo que o montante a considerar para efeitos de tributação será a diferença entre o acréscimo patrimonial e os rendimentos declarados pelos SP no mesmo período de tributação, considerados obtidos ao abrigo do artigo 9º, nºI do CIRS. (...)

Pelo exposto, propõe-se uma correcção ao rendimento dos dois sujeitos passivos no valor de 52.208,00 e (...) “- Cfr. Relatório de Inspeção a fls. 19 a 34, o qual se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

b) *Em 22 de Novembro de 2012 foi a Recorrente notificada, por ofício com o 090654, do Relatório Final de aplicação de métodos indirectos para a determinação do rendimento sujeito a IRS, do ano de 2008 - Cfr. documento a fls. 40, 41 e 42 do PAT, apenso aos autos;*

c) Consta do ofício mencionado na alínea antecedente o seguinte: “(...) 2. Na sequência de procedimento inspectivo externo, efectuado aos sujeitos passivos B..... e A....., verificámos que no ano de 2008, foi depositado na conta n.º do Banco Espírito Santo, o montante de 118.000 €; cuja titularidade é de ambos os SP, valor que excede o montante declarado para efeitos de IPS’ no ano em causa de 65.792,00 €. Pelo que se encontram reunidas as condições legais para, de acordo com o disposto na alínea j) do artigo 87.º, articulado com o n.º5 do artigo 89ºA e artigo 90.º todos da LGT, se proceder à fixação do rendimento colectável no montante de 118.000,008, cuja fundamentação e quantificação consta do relatório final que se junta. (...)” - Cfr: documento a fls. 71 e 72 do PAT apenso;

d) Em 3 de Dezembro de 2012 deu entrada o presente recurso - Cfr: registo dos CTT aposto na p.i., a fls. 2.

e) O rendimento declarado pela Recorrente e por B..... relativamente ao exercício de 2008, em sede de IRS, foi de € 65.792,00 - Cfr: documento a fls. 13 do PAT, apenso;

f) No Relatório de Inspeção considerou-se que o rendimento declarado corresponde ao rendimento global dos sujeitos passivos menos as deduções específicas - Cfr: documento a fls. 13 do PAT, apenso;

Factos Não Provados

Dos factos constantes do Recurso, não se comprovaram os que não constam da factualidade antes descrita.

3- DO DIREITO:

Para se decidir pela procedência do recurso considerou a decisão recorrida o seguinte, destacando-se apenas os excertos da decisão com maior relevo para o presente recurso:

I - Relatório

A....., com os demais sinais dos autos que aqui se dão por reproduzidos, deduziu recurso judicial do despacho proferido pelo Director de Finanças Adjunto, em substituição legal, de aplicação de métodos indirectos para a determinação do rendimento sujeito a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) referente ao ano de 2008, nos termos do artigo 89.º-A, n.ºs 7 e 8 da LGT e artigo 146.º-B do CPPT.

Para tanto, alega, em síntese, que a decisão final de aplicação de métodos indirectos padece de nulidade nos termos do artigo 133º do CPA, ou será anulável por violação de lei de norma de incidência, o que se pede.

Termina pugnando pelo reconhecimento e declaração de nulidade da Decisão Final de aplicação de métodos indirectos, nos termos do artigo 133º do CFA, ou ad minus anulabilidade por vício de violação de lei de norma de incidência.

Juntou procuração forense e um documento.

Recebido no Tribunal o presente Recurso, foi o Director-Geral da Autoridade Tributária notificado para, querendo, deduzir oposição, tendo vindo a fazê-lo a fls. 50 e seguintes, pugnando pela improcedência do Recurso, suscitando a questão prévia de intempestividade para o caso de o recurso ter sido entregue no Tribunal após o dia 03/12/2012, o que afirma desconhecer.

Os autos foram com vista à Digna Magistrada do M P. junto do Tribunal, a qual emitiu o Parecer de fls. 105 a 108, pugnando pela improcedência do Recurso.

II - Saneamento

(...)Enquadramento Jurídico

Antes de mais, apreciemos a excepção de intempestividade suscitada pelo Recorrido.

(...)

Ora, tendo o recurso dado entrada em 3 de Dezembro de 2012, não é de considerar a excepção de intempestividade, nos termos expostos.

A Administração Fiscal, considerando que o SP, ora Recorrente, evidenciava acréscimos patrimoniais não coadunáveis com os rendimentos declarados em sede de IRS e respeitantes ao ano fiscal de 2008, procedeu à fixação do rendimento tributável naquele imposto e relativo ao mencionado ano, com recurso a métodos indirectos, nos termos da alínea O do artigo 87º articulado com o disposto no nº5 do artigo 89.º-A, ambos da LGT. Afirma a Recorrente que nunca poderia a Inspeção Tributária ter computado o valor dos rendimentos liqijds declarados, devendo considerar-se, ao invés, o rendimento bruto declarado.

Nos termos do preceituado na alínea f) do artigo 87º da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, a avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

Por seu turno, o nº5 do artigo 89ºA da LGT, preceituava, na redacção aplicável à data:

“5 - No caso da alínea f) do artigo 87.º considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios findados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença

entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.” (Redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro).

A questão fulcral a decidir no âmbito do presente recurso é a de saber se tem razão a Recorrente ao pretender que os rendimentos a ter em conta para efeito de aplicação da avaliação indirecta efectuada sejam os rendimentos brutos, não se computando o valor das deduções específicas para o apuramento da base tributável.

Entende a Recorrente que só com a redacção dada à alínea d) do n.º 5 do artigo 89.º A da LGT, pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro é que se passou a ter em conta os rendimentos líquidos, sendo que a aplicação desta redacção ao caso dos autos sofre de inconstitucionalidade por violação do princípio da irretroactividade da lei fiscal.

A AT afirma que deve improceder a argumentação da Recorrente uma vez que desde 2007 que, por força da consideração expressa no n.º 1 do artigo 89.º A da LGT, de que, quando se fala de rendimento declarado se fala de rendimento líquido para efeitos de avaliação indirecta da matéria colectável, que tal questão se encontra definitivamente resolvida.

Resulta do probatório que a AT, tendo tido conhecimento da existência de um depósito bancário no valor de € 118.000,00, em conta da qual era titular a ora Recorrente, considerou que se encontravam reunidas as condições legais para, de acordo com o disposto na alínea f) do artigo 87.º, articulado com o n.º 5 do artigo 89.º A e artigo 90.º todos da LGT, se proceder à fixação de rendimento colectável no montante de 118.000,00 €.

Não vindo posta em causa, pela Recorrente, a existência do referido depósito bancário, importa salientar que, como se refere no relatório de inspecção e sua subsequente notificação à Recorrente, a fixação do rendimento colectável por métodos indirectos foi

efectuada ao abrigo do disposto na alínea f) do artigo 87.º, articulado com o n.º 5 do artigo 89.º A e artigo 90.º todos da LGT.

Assim sendo, não existe, no caso dos autos, nenhum circunstancialismo que nos leve a considerar o regime estabelecido pelo n.º 1 do artigo 89.º A da LGT, por não ter sido nesse âmbito que foi realizada a fixação do rendimento colectável em apreciação. Ou seja, são irrelevantes, para a solução do litígio, as alterações de redacção de que foi alvo o n.º 1 do artigo 89.º A da LGT, uma vez que, pura e simplesmente, não foi aplicado no caso em apreciação.

No que diz respeito à alegada inconstitucionalidade, diga-se que inexistente no probatório qualquer menção expressa ao facto de ter sido aplicada a redacção do n.º 5 do artigo 89.º A dada pela Lei n.º 94/2009, de 30 de Dezembro, motivo pelo qual se não verifica qualquer inconstitucionalidade.

Dito isto, a questão que cumpre solucionar é a de saber se é, ou não, legal a afirmação da AT, em sede de relatório de inspecção de que, para efeitos da fixação do rendimento colectável ao abrigo do disposto na alínea do artigo 87.º, articulado com o n.º 5 do artigo 89.º A e artigo 90.º todos da LGT, o rendimento declarado corresponde ao rendimento global dos sujeitos passivos, menos as deduções específicas, tendo sido este o conceito de rendimento declarado adoptado pela AT para proceder à avaliação indirecta do rendimento tributável.

Como vimos supra, a redacção da alínea 1) do artigo 87.º em vigor à data dos factos estabelecia que “a avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

Por seu turno, o n.º 5 do artigo 89.º A da LGT, preceituava, na redacção aplicável à data:

“5 - No caso da alínea f) do artigo 87.º considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.” (Redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro).

A interpretação da AT, ao considerar que o rendimento declarado corresponde ao rendimento global dos sujeitos passivos, menos as deduções específicas, não respeita o teor da norma transcrita, uma vez que não existe aí, qualquer indicação de que o conceito de rendimento declarado corresponda ao rendimento global menos as deduções específicas, apenas se referindo ao rendimento declarado.

A especificação do conceito de rendimento líquido, pelo legislador, nos moldes pretendidos pela AT, apenas veio a acontecer com a redacção do n.º 5 do artigo 89.º A da LGT introduzida pelo artigo 2.º da Lei n.º 94/2009-O 1/09, com o seguinte teor:

“5 - Para efeitos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º:

a) Considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou a despesa efectuada, e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação;

b) Os acréscimos de património consideram-se verificados no período em que se manifeste a titularidade dos bens ou direitos e a despesa quando efectuada;

c) Na determinação dos acréscimos patrimoniais, deve atender-se ao valor de aquisição e, sendo desconhecido, ao valor de mercado;

d) **Consideram-se como rendimentos declarados os rendimentos líquidos das diferentes categorias de rendimentos**” (sublinhado nosso)

Uma vez que, à data dos factos, a redacção da norma que se encontrava em vigor era a dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, a qual mencionava “rendimentos declarados”, entendemos que a razão está do lado da Recorrente, sendo, por isso, de considerar ilegal a fixação de rendimentos efectuada pela AT que partiu do conceito de rendimento líquido e não de rendimento declarado, por violação do preceituado no n.º 5 do artigo 89.ºA da LGT.

Pelo que se conclui no sentido da procedência do presente recurso.

V-Decisão

Face ao exposto, o Tribunal julga procedente o Recurso interposto por A..... e, em consequência, anula o acto recorrido.

Foi aclarada a sentença nos seguintes termos:

Por Requerimento de fls. 145, veio a Recorrente requerer a aclaração da sentença proferida nos autos, no sentido de ser esclarecida se é interpretativamente correcto, face ao teor da sentença, extrair que se existisse menção expressa ao facto de ter sido aplicada a redacção do n.º 5 do artigo 89.ºA dada pela Lei n.º 94/2009, de 30 de Dezembro, se consideraria verificada a inconstitucionalidade alegada na petição inicial. Assegurado o contraditório, a ERFp nada veio dizer.

Cumprir decidir.

Atentemos no disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 669.º do CPC:

“Pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu a sentença:

a) O esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha;”

O segmento da sentença proferida nos autos que a Recorrente pretende ver aclarada é o seguinte:

“No que diz respeito à alegada inconstitucionalidade, diga-se que inexistente no probatório qualquer menção expressa ao facto de ter sido aplicada a redacção do n.º 5 do artigo 89.ºA dada pela Lei n.º 94/2009, de 30 de Dezembro, motivo pelo qual se não verifica qualquer inconstitucionalidade.”

Diga-se, antes de mais, que não é correcta a conclusão da Recorrente no sentido de que, se existisse menção expressa ao facto de ter sido aplicada a redacção do n.º 5 do artigo 89.ºA dada pela Lei n.º 94/2009, de 30 de Dezembro, se consideraria verificada a inconstitucionalidade alegada na petição inicial.

O que se pretendeu dizer foi, simplesmente, que não tendo resultado provado nos autos ter sido aplicada a redacção do n.º 5 do artigo 89.ºA dada pela Lei n.º 94/2009, de 30 de Dezembro, então não há razão para se colocar a questão da inconstitucionalidade.

Apenas isso.

Notifique.

Após, conclua.

DECIDINDO NESTE STA:

A questão que importa dirimir foi, exemplarmente, sintetizada no parecer da Sra. Procuradora da República junto deste STA e consiste em saber se as expressões “rendimentos declarados”, contidas na alínea 1), do n.º 1 do artigo 87.º e no n.º 3 do artigo 89.º, ambos da LGT (na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro), bem como no n.º 5 do artigo 89.º (na redacção introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro), aplicáveis à situação em presença, se reportam a rendimentos líquidos ou a rendimentos brutos.

Desde já adiantamos que não assiste qualquer razão ao recorrente como procuraremos demonstrar.

Está em causa a aplicação de métodos indirectos para a determinação do rendimento sujeito a IRS, do ano de 2008.

Nesta altura era a seguinte a redacção dos preceitos da LGT que importa considerar para a presente decisão e a que devia obediência a actuação da Administração Tributária:

Art.º 89-A da LGT, alterado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, tinha, à data do facto tributário, a seguinte redacção:

“1. Há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela”.

A lei passou a referir expressamente “rendimento líquido declarado” quando antes referia apenas “rendimento declarado”.

A Jurisprudência deste STA (vide Ac. de 21/10/2009 in rec. 0710/09) considerou então que a referida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro não tinha natureza interpretativa mas que se tratava antes de uma opção legislativa diversa (da que adoptara anteriormente e que a Jurisprudência sufragou

no sentido de que a lei se referia a rendimentos declarados ilíquidos - vide desde logo o Ac. do STA de 28/06/2006 tirado no rec. 468/06) do legislador.

Esta opção veio a merecer confirmação pela Lei n.º 94/2009 de 01 de Setembro a qual introduziu alterações aos n.ºs 3,5 e 11 do artº 89-A da LGT, nos seguintes termos, destacando-se a alteração efectuada à alínea d) do n.º 5:

[...]

1 -

2 -

3 - Verificadas as situações previstas no n.º 1 deste artigo, bem como na alínea f) do n.º 1 do artigo 87º, cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efectuada.

4 -

5 - Para efeitos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87º:

a) Considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou a despesa efectuada, e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação;

b) Os acréscimos de património consideram-se verificados no período em que se manifeste a titularidade dos bens ou direitos e a despesa quando efectuada;

c) Na determinação dos acréscimos patrimoniais, deve atender-se ao valor de aquisição e, sendo desconhecido, ao valor de mercado;

d) Consideram-se como rendimentos declarados os rendimentos líquidos das diferentes categorias de rendimentos.

6—.....

7—.....

8—.....

9—.....

10—.....

11 - A avaliação indirecta no caso da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º deve ser feita no âmbito de um procedimento que inclua a investigação das contas bancárias, podendo no seu decurso o contribuinte regularizar a situação tributária, identificando e justificando a natureza dos rendimentos omitidos e corrigindo as declarações dos respectivos períodos.»

Ora, da simples leitura dos preceitos legais que importam para a dilucidação da questão formulada, dúvidas não resultam de que a partir do início da vigência das alterações introduzidas pela Lei 53-A/2006 de 29/12 para a verificação dos pressupostos à efectivação da avaliação indirecta da matéria colectável, nas situações definidas no n.º 1 do artº 89º A da LGT, importa considerar o rendimento líquido o que significa que ao mesmo se chega após a subtracção, aos rendimentos declarados das deduções específicas que correspondem a gastos necessariamente efectuados (ou presumidos) para obter os rendimentos.

A decisão recorrida manifestando inteiro conhecimento das alterações legislativas considerou no entanto que:

Não vindo posta em causa, pela Recorrente, a existência do referido depósito bancário, importa salientar que, como se refere no relatório de inspecção e sua subsequente notificação à Recorrente, a fixação do rendimento colectável por métodos indirectos foi efectuada ao abrigo do disposto na alínea f) do artigo 87º, articulado com o nº5 do artigo 89ºA e artigo 90º todos da LGT.

Assim sendo, não existe, no caso dos autos, nenhum circunstancialismo que nos leve a considerar o regime estabelecido pelo nº1 do artigo 89ºA da LGT, por não ter sido nesse âmbito que foi realizada a fixação do rendimento colectável em apreciação. Ou seja, são irrelevantes, para a solução do litígio, as alterações de redacção de que foi alvo o nº1 do artigo 89ºA da LGT, uma vez que, pura e simplesmente, não foi aplicado no caso em apreciação.”

E, baseada, essencialmente, nesta argumentação julgou procedente o recurso da contribuinte e anulou o acto recorrido.

Concordamos.

Para a interpretação do conceito de “rendimento declarado” constante da alínea f) do n.º 1 do artº 87º da LGT não podemos convocar o actual n.º 5 do artigo 89-A da LGT que em 2008 ainda tinha a seguinte redacção introduzida pela lei 55/B 2004 de 30 de Dezembro: (...)5. *No caso da alínea f) do artigo 87º, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art. 90º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.*

Como facilmente se alcança, em 2008 (data do facto tributário em causa nos autos) o n.º 5 do artigo 89-A da LGT ainda fazia referência a rendimentos declarados (sublinhado nosso) sem especificar se líquidos ou ilíquidos. Esta especificação só veio a ser efectuada pela lei n.º 94/2009 de 1 de Setembro a qual em si própria não encerra declaração de que se trata de norma interpretativa, sendo certo que a jurisprudência do STA era pacífica em resolver a questão de saber se os rendimentos declarados eram líquidos ou ilíquidos em sentido inverso ao consagrado na lei nova (vide os acórdãos do STA de 28/06/2006 tirado no recurso n.º 468/066 e de 21/10/2009 proferido no rec. 0710/09, já supra referido, ambos alcançáveis na base de dados da DGSJ).

Assim e pelo exposto, de acordo com o disposto no artº 12º do CC temos de entender que para a situação factual prevista na alínea f) do artº 87º da LGT, ao abrigo da qual foi efectuada a fixação do rendimento colectável da contribuinte ora recorrida, (por esta não ter declarado, em 2008, o montante de 118.000 Euros que foram depositados em numerário numa conta de que era titular) a expressão ali contida de “rendimentos declarados” se referia a rendimentos ilíquidos pois que a lei, supra mencionada que esclareceu o conteúdo da referida expressão apenas entrou em vigor após 1 de Setembro de 2009 data da sua publicação.

É certo que nesta altura já tinham visto a luz do dia as alterações introduzidas pela Lei 59-A/2006 de 29/12 ao que alterou os n.ºs 1, 4 e 6 do artigo 89-A da LGT dando-lhes as actuais redacções de forma inovadora como vimos. No entanto, a situação factual que leva à verificação dos pressupostos para avaliação indirecta da matéria colectável prevista no n.º 1 do artº 89-A da LGT não é equiparável à prevista no artº 87º n.º 1 alínea f) e que motivou a intervenção da Administração Fiscal e daí que se concorde que não existindo no caso dos autos, nenhum circunstancialismo que nos deva levar a considerar o disposto no n.º 1 do artº 89-A da LGT, são por consequência irrelevantes para a solução do presente litígio, em concreto, as alterações introduzidas em 2006 ao mencionado preceito que não foi aplicado na presente fixação de rendimentos por aplicação de métodos indirectos.

Assim sendo, improcede o recurso e a decisão recorrida é de confirmar.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas a cargo da entidade recorrente.

Lisboa, 7 de Agosto de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Costa Reis*.

Acórdão de 7 de Agosto de 2013.

Assunto:

Direito de informação do contribuinte. Intimação para prestação de informação.

Sumário:

Se foi satisfeito pelo Chefe do Serviço de Finanças, embora fora de prazo, o pedido de informação formulado pelo contribuinte, dentro dos limites que os seus poderes lhe permitiam não estavam, pois, reunidos todos os requisitos para o deferimento do pedido de intimação para prestação de informação o que faz com que a decisão recorrida não se possa manter.

Processo n.º 1223/13-30.

Recorrente: Chefe do Serviço de Finanças da Maia.

Recorrido: A..., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

Acordam, em conferência, os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Relatório

A....., SA, com sede no,, na Maia, instaurou, ao abrigo do disposto nos artigos 146º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e 104º e ss. do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), pedido de intimação do Serviço de Finanças da Maia para prestação de informação.

No Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto foi proferida sentença, em 11/04/2013, que julgou procedente a pretensão da Autora e, em consequência, intimou o Serviço de Finanças da Maia a prestar-lhe informação sobre o estado do procedimento de restituição requerido em 21/01/2013, e da data previsível da sua conclusão, decisão com a qual o Chefe do Serviço de Finanças da Maia não se conformou, tendo interposto o presente recurso jurisdicional para o TCA-Norte.

O TCA-Norte por acórdão de 06/06/2013 declarou-se incompetente em razão da hierarquia entendendo caber a mesma competência a este STA.

Apresentou alegações com as seguintes conclusões:

A. Está em curso o processo de execução de julgados, processo n. 556/08.OBEPRT. da sentença que do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de 08.06.2007 que considerou nulas as liquidações de contribuição autárquica impugnadas condenou a Administração Tributária à restituição dos valores já pagos.

B. Donde, a acção de Intimação ao abrigo do art.º 147, do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e ao abrigo do artigo 104.º do CPTA interposta pela Autora na qual pede a condenação da Autoridade Tributária a “*se digne informar a que se deve a demora na restituição do referido valor e a data previsível para o fazer*” não é o meio adequado a fazer valer a pretensão do Requerente.

C. Com efeito, o objectivo do conteúdo da informação solicitada na intimação corresponde ao âmbito do pedido da execução de julgados.

D. Sendo que a cada direito existe apenas uma acção adequada a fazer valê-lo em juízo sob pena de violação do princípio da economia e celeridade processual.

E. Pelo que o meio processual utilizado pela Requerente é o meio impróprio para fazer valer os seus direitos.

F. O meio adequado para a Requerente obter a tutela da sua pretensão é a execução de julgados cujos autos correm seus termos no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

G. Acresce ainda que não houve qualquer violação do direito à informação porquanto a requerente foi informada sobre o andamento do processo no âmbito do direito à informação que lhe assiste.

H. Concluindo, resulta manifesto que a dita sentença sob recurso enferma de erro de julgamento da matéria de facto e de direito.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis, deve o presente recurso ser considerado totalmente procedente e, em consequência, ser anulada a decisão recorrida absolvendo-se a entidade Requerida de todos os pedidos, assim se fazendo a devida e acostumada JUSTIÇA!

A recorrida apresentou contra-alegações, concluindo da seguinte forma:

i. Não se vislumbra, de entre as conclusões formuladas pela Fazenda Pública, que seja colocado em causa o julgamento da matéria de facto - pelo que a competência para o julgamento do recurso cabe, outrossim, à 2ª Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (Artº 26.º b) e 38.º do ETAF).

ii. Refere a Fazenda Pública que, porque está pendente processo de execução de julgados, para cumprimento coercivo do dever de restituição do sobredito imposto, a Intimante não tem o direito de ser informada sobre o estado desse procedimento e data previsível para a sua conclusão.

iii. Todavia, ao contrário do pretendido pela Fazenda Pública, é claro que estão em causa dois deveres da AF diferentes e autónomos entre si: i) o dever de informação, consagrado no artigo 67.º da LGT e decorrente do artigo 268.º da CRP; ii) o dever de execução espontânea dos julgados, consagrado no artigo 100.º da LGT e decorrente do artigo 205.º da CRP.

iv. Nos presentes autos, apenas está em causa o incumprimento, pela AT, do seu dever de informação - o que, como é óbvio, não constitui objecto de qualquer processo de execução de julgados - sendo que a prestação de informação sobre o estado do procedimento e quanto à data previsível para a sua conclusão, em nada contende com o dever de execução espontânea do julgado.

v. Estabelece o artigo 104.º do CPTA, aplicável por remissão do CPPT, que quando não seja dada integral satisfação aos pedidos formulados no exercício do direito à informação procedimental, o interessado pode requerer a intimação da entidade administrativa competente - como a Intimante fez, face ao incumprimento, pela AF, do dever de prestar a informação que lhe fora solicitada.

vi. Na sua conclusão H), a Fazenda Pública limita-se a concluir que existe erro de julgamento da matéria de facto sem identificar os concretos pontos da matéria de facto dada como provada que em seu entender não deveria ter sido dados como provados, ou a indicar os elementos constantes dos autos que impunham uma diferente decisão sobre a matéria de facto - o que compromete a viabilidade do recurso (cfr. AC do STJ, de 10.01.2007, dado no proc. n.º 06P3518).

vii. Vem a Fazenda Pública invocar, na sua conclusão G), que a AF terá cumprido o seu dever de informação pelo ofício n.º 3185, de 06.03.2013, mas, como resulta dos autos, e como mencionado pelo Tribunal *a quo* no ponto C) da matéria de facto provada, do referido ofício apenas resulta que o pedido de informação foi remetido para outro órgão da AF, apenas se referindo, no mesmo ofício, que «Ficam estes serviços de finanças a aguardar uma resposta ao pedido efectuado.».

viii. Dos autos resulta que, ao invés do pretendido pela Fazenda Pública, não foi dada resposta ao pedido de informação formulado, - o que é por demais claro, na medida em que do próprio ofício resulta, nos sobreditos termos, que não foi dada “resposta ao pedido efectuado”.

ix. Pretendendo a Fazenda invocar, como invoca, que a AF deu cumprimento à informação solicitada, incumbia-lhe o ónus da respectiva prova - o que não satisfaz. (Artº 74.º nº1 da LGT)

Termos em que, com a improcedência do presente recurso, deve a Douta sentença recorrida manter-se nos seus precisos termos, assim se cumprindo a Lei e se fazendo JUSTIÇA!

O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu o parecer do seguinte teor:

1. Vem o presente recurso interposto da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 11 de Abril de 2013, que **julgou procedente o pedido de intimação** do Serviço de Finanças da Maia para prestar a informação, solicitada pela ora Recorrida em 21 de Janeiro de 2013, sobre o estado do procedimento de restituição de valor correspondente à liquidação de contribuição autárquica e sobre a data previsível da sua conclusão.

2. O ponto divergente entre Recorrente e Recorrida, no qual se materializa a questão a dirimir no âmbito do presente recurso, é o de saber se o meio processual do qual lançou mão - intimação para a prestação de informação, previsto no artigo 146º, do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT) - é o adequado à satisfação da sua pretensão. Na verdade, o pedido de informação em causa prende-se com (e depende de) as vicissitudes próprias do processo executivo, já instaurado à data da sua formulação. O processo de execução de julgados, igualmente previsto no artigo 146º, do CPPT, é o veículo próprio para a Recorrida assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses que a sentença exequenda lhe conferiu. É aí que pode, designadamente, formular pedido de fixação de prazo para cumprimento do dever de executar e/ou de imposição de sanção pecuniária compulsória. Além disso, a entidade Recorrente atempadamente diligenciou pelo encaminhamento do pedido para a Direcção de Finanças do Porto - Divisão de Liquidação de Impostos - Património e outros Impostos, como melhor se alcança da leitura do doc. n.º 1, junto a fls. 48, com conhecimento à Requerente, nada mais lhe sendo exigível.

3. Acompanhando a entidade Recorrida, entendemos que deve ser reconhecido o erro de julgamento apontado à decisão recorrida e **julgado procedente o recurso.**

Com dispensa de vistos, foi o processo submetido à Conferência para julgamento.

2-FUNDAMENTAÇÃO:

DE FACTO:

A decisão de 1ª Instância deu como assente a seguinte matéria de facto:

A) Em 21/01/2013, a autora requereu junto da Chefe do serviço de finanças de Maia, um pedido de informação sobre o estado do procedimento de restituição de (?) um valor relativo a importâncias pagas a título de liquidação adicional, que foram declaradas nulas em processo de impugnação judicial que correu termos neste TAF, cf. fls. 20, 21 e 26 a 31 dos autos cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

B) A presente acção deu entrada em (?) neste Tribunal a 21/02/2013, cf. fls. 3 dos autos.

C) Por ofício datado de 06/03/2013, a Chefe do serviço de finanças da Maia notificou a autora do seguinte:

“Face ao solicitado pelo vosso requerimento, do qual se junta cópia para melhor identificação, informo V. Exa que estes serviços de finanças, enviaram em 2013.01.30, 14:36 via email, para a Direcção de Finanças do Porto - Divisão de Liquidação de Impostos - Património e Outros Impostos, o requerido, uma vez que só a referida divisão, poderá proceder à restituição dos valores em questão.

Ficam estes serviços de finanças a aguardar uma resposta ao pedido efectuado.», cf. fls. 47 e 48.

DO DIREITO:

Para se decidir pela procedência da intimação considerou a sentença recorrida o seguinte: (destacam-se apenas os trechos mais significativos da decisão com interesse para o presente recurso)

(..) O presente meio processual de intimação para prestação de informações, consulta de documentos ou passagem de certidões encontra-se regulado nos artigos 146º do Código do Procedimento e Processo Tributário e 104º e seguintes do Código de Processo dos Tribunais Administrativos.

Vejamos.

Estatui o nº1 do artigo 104º do diploma legal supra citado o seguinte:

“1- Quando não seja dada integral satisfação aos pedidos formulados no exercício do direito à informação procedimental ou do direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, o interessado pode requerer a intimação da entidade administrativa competente e com os efeitos previstos na presente secção.”

Da leitura atenta do preceito legal em epígrafe resulta logo ser pressuposto do referido meio processual que o pedido de intimação esteja contido em requerimento anteriormente formulado perante a autoridade pública competente, e que este não tenha sido satisfeito no prazo previsto por lei.

Dispõe o n.º 1 do artigo 268º da CRP que:

“os cidadãos têm o direito de ser informados pela Administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos processos em que sejam directamente interessados, bem como o de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas”.

Por sua vez, prescreve o n.º 2 do mesmo preceito legal que:

“os cidadãos têm também o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas”.

Consagra este preceito constitucional o direito à informação dos particulares face à Administração, no âmbito do qual se distingue o direito à informação procedimental (artigo 268º, n.º 1 da CRP), do direito à informação não procedimental (artigo 268º, n.º 2 da CRP).

Estas duas facetas do direito à informação foram transpostas para o CPA, tratando os artigos 61º a 64º do direito à informação procedimental, e o artigo 65º da vertente não procedimental do direito à informação, consagrando o princípio da administração aberta.

O direito à informação prestado nos termos dos artigos 61º a 64º do CPA reporta-se sempre a um determinado procedimento em concreto.

Ao invés, o direito à informação não procedimental consiste no direito que assiste a todos os cidadãos de acesso aos arquivos e registos administrativos, “independentemente de serem ou estarem interessados num procedimento administrativo ou numa decisão administrativa, de estarem ou virem a estar em relação jurídica com a Administração” (in Código do Procedimento Administrativo Comentado, Almedina, 2ª edição, Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim).

De acordo com o princípio da tutela jurisdicional efectiva, consagrado no artigo 2º do CPTA, nos termos do qual “a todo o direito ou interesse legalmente protegido corresponde a tutela adequada junto dos tribunais administrativos, designadamente para o efeito de obter... a intimação da Administração a prestar informações, permitir a consulta de documentos ou passar certidões”, o exercício da tutela jurisdicional do direito à informação procedimental e não procedimental é assegurado através do processo de intimação para a prestação de informações, consulta de processos ou passagem de certidões, regulado nos artigos 104º ss do CPTA.

Trata-se de um processo urgente, consagrado como um meio processual autónomo, destinando-se o mesmo a assegurar a tutela do direito à informação procedimental, consagrado nos artigos 268º, n.º 1 da CRP e 61º a 64º do CPA, e à informação extra procedimental, fundado nos artigos 268º, n.º 2 da CRP e na Lei n.º 65/93, de 26/08.

Com efeito, dispõe o n.º 1 do artigo 104º do CPTA que “quando não seja dada integral satisfação aos pedidos formulados no exercício do direito à informação procedimental ou do direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, o interessado pode requerer a intimação da entidade administrativa competente ...” (sublinhado nosso).

Posto isto, temos que a pretensão formulada pela requerente respeita à intimação da entidade administrativa para prestação de informação sobre o estado do procedimento de restituição, ou reembolso de imposto indevidamente pago, e data previsível da sua conclusão.

Vejamos, então, se se mostram reunidos todos os requisitos dos quais a lei faz depender o exercício deste direito por parte da requerente.

Resulta do disposto nos artigos 268º da CRP, 61º e 64º do CPA, e 104º do CPTA, que a Administração se encontra vinculada a facultar aos particulares, no prazo de 10 dias, as informações por estes solicitadas sobre o andamento de determinado procedimento, desde que demonstrem ter nisso interesse legítimo. E decorrido que seja esse prazo de 10 dias, **sem que as informações sejam prestadas**, pode o interessado, dentro dos vinte dias subsequentes, solicitar ao Tribunal Administrativo (ou Fiscal), a intimação da autoridade requerida, em ordem à satisfação do seu pedido. É o que dispõe o artigo 105º do CPTA ex. vi art. 146º do CPPT.

São, assim, requisitos do deferimento da intimação no quadro do direito à informação procedimental:

1º - Que o requerente tenha apresentado junto da entidade administrativa competente o requerimento com vista ao exercício do seu direito à informação procedimental, isto é, exige-se que tenha havido iniciativa do particular formalizada por requerimento.

2º - Que a pretensão em causa não verse sobre matérias de carácter secreto ou confidencial.

3º - Que o requerente, não sendo titular do processo, prove ter interesse legítimo no conhecimento dos elementos que pretende.

4º - Que a entidade administrativa não haja satisfeito a pretensão do requerente dentro do prazo legal, no caso, 10 dias.

5º - Que a intimação judicial da entidade administrativa ocorra dentro dos 20 dias subsequentes ao termo do referido prazo de 10 dias.

Resultou provado, desde logo, que a requerente apresentou junto da entidade requerida um requerimento solicitando a prestação da informação aqui em causa em B) do probatório.

Por outro lado, resulta dos autos que a requerente tem um interesse legítimo no conhecimento dos elementos solicitados.

Acresce, por outro lado, que a matéria em causa não versa sobre matérias de carácter secreto ou confidencial.

Resta, agora, aferir se se mostra cumprido o 4º dos requisitos atrás enunciados.

Importa saber se a entidade administrativa satisfaz ou não a pretensão do requerente dentro do prazo legal, no caso, 10 dias.

Ora, o requerimento enviado pela requerente à entidade recorrida solicitando a prestação da informação foi por esta recebido em 30/01/2013 (cf. alínea D) do probatório, e não consta dos autos a satisfação da pretensão da autora por parte do serviço de finanças competente.

O que consta do probatório é a existência de um ofício remetido à Autora, onde se informa qual a entidade que poderá proceder à restituição. Ora, não sendo esse o objecto da informação pretendida, mas sim qual o estado do procedimento de restituição e qual a data previsível da sua conclusão, somos forçados a concluir que, a informação requerida não foi prestada no prazo esgotada para o seu exercício.

Face ao exposto, resta concluir pela procedência da presente intimação.

V. DECISÃO

Nestes termos, atenta à fundamentação aduzida, julga-se procedente a pretensão da Autora e, em consequência, intima-se o serviço de finanças da Maia a prestar-lhe informação sobre o estado do procedimento de restituição requerido em 21/01/2013, e da data previsível da sua conclusão.

DECIDINDO NESTE STA:

As questões que constituem o objecto do presente recurso jurisdicional encontram-se delimitadas pelas conclusões das respectivas alegações sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras: art. 660º n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC), ex. vi do art. 2º alínea e) do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

A nosso ver o desenvolvimento processual e a matéria de facto fixada na sentença impõem a verificação da ocorrência ou não de inutilidade superveniente da lide que a julgar-se verificada obsta a que se analise a questão enunciada no parecer do Mº Pº junto deste STA consistente em saber se estando pendente execução de julgado é admissível cumulativamente a interposição autónoma do presente meio processual acessório de intimação para prestação de informação relativa à oportunidade de pagamento dos montantes exigidos na execução de julgado.

Entendeu a sentença recorrida que era de deferir o pedido de intimação para prestação de informação na consideração de que estavam reunidos os necessários pressupostos que de forma muito completa enunciou.

Considera o ora recorrente que a acção de Intimação ao abrigo do art.º 147º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e ao abrigo do artigo 104º do CPTA interposta pela Autora não é o meio adequado a fazer valer a sua pretensão pois que, o objectivo do conteúdo da informação solicitada na intimação corresponde ao âmbito do pedido da execução de julgados e que a cada direito existe apenas uma acção adequada a fazer valê-lo em juízo sob pena de violação do princípio da economia e celeridade processual. No seu modo de ver o meio adequado para a requerente obter a tutela da sua pretensão é a execução de julgados cujos autos correm seus termos no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto. Sustenta, ainda, que não houve qualquer violação do direito à informação porquanto a requerente foi informada sobre o andamento do processo no âmbito do direito à informação que lhe assiste.

O Mº Pº junto deste STA acompanhando a entidade Recorrida, entende que deve ser reconhecido o erro de julgamento apontado à decisão recorrida e julgado procedente o recurso.

Vejamos:

Dispõe o art. 2º, n.º 2, do Código de Processo Civil, que “a todo o direito (...) corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo”. E, em termos semelhantes refere o art. 97º, n.º 2, da LGT, que “a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo”.

Como ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal de 8/3/2006, proc n.º 042/06. “*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 à face do pedido ou conjunto de pedidos formulados pelo interessado que se afere a adequação das formas de processo especiais e, conseqüentemente, se ocorre erro na forma de processo*”.

O erro na forma do processo traduz-se numa irregularidade que consiste na utilização de meio processual impróprio, aferindo-se tal erro pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido, ou seja, a concreta pretensão de tutela solicitada pelo autor ao tribunal não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre erro na forma do que constitui uma nulidade de conhecimento oficioso e impõe a convalidação do processo para a forma adequada, nos termos do disposto no art. 98º, n.º 4, do CPPT, e art. 97º, n.º 3, da LGT, “com a anulação

apenas dos actos que não possam aproveitar-se para a forma processual adequada sem diminuição das garantias de defesa (art. 199º, n.ºs 1 e 2, do CPC), sendo que se não for possível a sanção da irregularidade, o erro na forma do processo determina o indeferimento da petição inicial, se verificada na fase liminar, ou, se já ultrapassada a fase liminar, a anulação de todo o processado, com a absolvição do réu da instância (cfr. arts. 288º, n.º 1, alínea b), 493º, n.ºs 1 e 2, e 494º, alínea b), todos do CPC).”

No entanto, no nosso modo de ver, não ocorre erro na forma do processo como procuraremos demonstrar, acabando por assistir razão ao recorrente mas por outros fundamentos, que não este que, também, invocou em devido tempo.

Na sentença fez-se uma completa enunciação, do conteúdo do direito constitucional à informação e dos requisitos dos quais a lei faz depender o exercício do direito à informação, no caso, sobre o estado do procedimento de restituição, ou reembolso de imposto indevidamente pago e data possível da sua conclusão.

Mas, à data da apresentação da presente intimação não se demonstra que estivesse intentada a execução de julgado que a ora recorrida só noticiou existir em sede de réplica, apresentada em 03/04/2013, conforme resulta da sua declaração de fls. 62) pelo que a questão de saber se era no âmbito desta “putativa” execução de julgado, prevista no artigo 146º, do CPPT, que a Recorrida devia assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses que a sentença exequenda lhe conferiu (através da formulação de pedido de fixação de prazo para cumprimento do dever de executar e/ou de imposição de sanção pecuniária compulsória) está deslocada e afigura-se prematura a sua análise.

Factualmente resulta demonstrado que a entidade recorrente diligenciou em 30/01/2013 pelo encaminhamento do pedido de informação que lhe fora apresentado em 21/01/2013, para a Direcção de Finanças do Porto - Divisão de Liquidação de Impostos - Património e outros Impostos, como melhor se alcança da leitura do doc. n.º 1, junto a fls. 48.

Ao contrário do decidido na 1ª Instância, cremos que não resulta manifesto que a Entidade Administrativa (Chefe do Serviço de Finanças da Maia) não haja satisfeito a pretensão do requerente, embora disso só lhe tenha dado conta depois de apresentado, em 21/02/2013, o presente meio processual acessório. O Chefe do Serviço de Finanças informou o que consta do ponto C) do probatório. E, mais não podia pela singela razão de que não estava em poder de qualquer procedimento de restituição de tributos, como se depreende de tudo o que consta dos autos, o mesmo é dizer que não estava na sua competência determinar a restituição dos valores em causa e por consequência e arrastamento, determinar a data da sua efectivação. Satisfez, embora fora de prazo, o pedido de informação dentro dos limites que os seus poderes lhe permitiam. Não estavam pois reunidos todos os requisitos para o deferimento do pedido de intimação para prestação de informação o que faz com que a decisão recorrida não se possa manter. Ao invés, ocorre inutilidade superveniente da lide pois que não se pode intimar o ora recorrente a fazer aquilo que já fez e que estava ao seu alcance e competência. É certo que o seu atraso na comunicação da informação constante da alínea C) do probatório poderá ter sido a única razão da apresentação do presente pedido de intimação mas isso apenas pode relevar para efeitos de custas.

Concluimos pois, que a informação prestada pelo Sr. Chefe do Serviço de Finanças da Maia esvaziou de conteúdo a presente intimação, determinando a ocorrência de inutilidade da lide, a qual se verificou por facto não imputável ao contribuinte.

4 - DECISÃO:

Pelo exposto acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso revogando a decisão recorrida e conhecendo em substituição julgam extinta a instância, por ocorrência de inutilidade superveniente da lide nos termos do art.º 287º alínea e) do C. P. Civil.

Custas a cargo da entidade recorrente apenas em 1ª instância.

Lisboa, 7 de Agosto de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Costa Reis*.

Acórdão de 14 de Agosto de 2013.

Assunto:

Fiel depositário. Remoção. Acto lesivo.

Sumário:

I — O artigo 276.º do CPPT, em sintonia com os artigos 95.º, n.º 1, e 103.º, n.º 2, da LGT, permite ao executado ou a qualquer interessado impugnarem judicialmente (reclamar) a decisão proferida ou o acto praticado pelo órgão da execução fiscal,

desde que seja lesivo dos seus direitos ou interesses legítimos (cfr. artigo 268.º, n.º 4, da CRP).

- II — *O fiel depositário pode, pois, reclamar ao abrigo do artigo 276.º do CPPT da decisão que o removeu do cargo, se dessa remoção resultar para ele a lesão de algum seu direito ou interesse legítimo; mas já não se essa remoção não tiver qualquer repercussão imediata negativa na sua esfera jurídica.*
- III — *Nos casos em que o fiel depositário seja o executado e o bem penhorado seja um veículo automóvel, não pode considerar-se que a sua remoção do cargo de depositário constitua um prejuízo para a sua posição de executado, pois, não só o executado não tem o direito de ser nomeado fiel depositário do bem penhorado, como essa nomeação não visa dar resposta a qualquer interesse legítimo do executado, designadamente ao alegado interesse na «preservação» ou «conservação» desse bem.*
- IV — *Porque a decisão de remoção do cargo de fiel depositário não constitui acto lesivo de qualquer direito ou interesse legítimo do executado, este não pode impugnar judicialmente essa decisão ao abrigo do artigo 276.º do CPPT.*

Processo n.º: 1279/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 173/13.2BEPNF

1. RELATÓRIO

1.1 A..... (a seguir Reclamante ou Recorrente), invocando o disposto no art. 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamou para o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel do acto por que foi removido das funções de fiel depositário de um veículo automóvel penhorado no âmbito de um processo de execução fiscal em que é executado.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, após julgar improcedente a excepção de ilegitimidade suscitada pela Fazenda Pública, decidiu pela improcedência da reclamação por considerar que a decisão administrativa reclamada não é reclamável, uma vez que «*o acto em si não ofende qualquer direito ou interesse legítimo*» do Reclamante.

1.3 O Reclamante não se conformou com essa sentença e dela recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1.º Conforme decorre da sentença de que se recorre, o aqui recorrente é simultaneamente fiel depositário e executado, além de conjugue[sic], tendo por isso, direitos, obrigações e interesses.

2.º No art. 276.º prevê-se a possibilidade de impugnação de quaisquer actos do órgão de execução fiscal ou de outras autoridades da administração tributária que afectem os direitos ou interesses legítimos de qualquer pessoa que se sinta lesada.

3.º O ora recorrente sente-se directa e indirectamente lesado pelo acto de que reclamou, quer na qualidade de fiel depositário, quer como executado, quer como conjugue[sic].

4.º A sentença de que se recorre é ilegal, por violadora do disposto no art. 276.º do CPPT, ao não considerar o acto em causa susceptível de reclamação e a sua interpretação errónea do art. 276.º do CPPT é também ela inconstitucional, por violar directamente o disposto no n.º 4 do art. 268.º da C.R.P., dado que o acto de que reclamou ofende directa e indirectamente direitos e interesses do ora recorrente.

Termos em que, e sem prejuízo daquilo que doutamente e superiormente V.a s Ex.as poderão complementar ou suprir, deve por V.ªs Ex.ªs ser revogada a decisão da Meritíssima Juíza do tribunal “a quo”, como único acto de inteira e sã Justiça».

1.4 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.5 Não foram apresentadas contra alegações.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo e dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer nos seguintes termos:

«Em nosso parecer, a pretensão do ora recorrente de se manter no exercício do cargo de fiel depositário do veículo penhorado no processo de execução fiscal em que é executado, pretensão subjacente à sua reclamação do despacho de remoção de tal cargo, não se revelará estranha à tutela dispensada aos legítimos interesses do executado, nos termos do art. 276.º do CPPT, enquanto manifestação do seu específico e particular interesse na preservação/conservação do veículo de que é proprietário, de que fez eco nas suas alegações de recurso.

Assim sendo, o despacho afigura-se-nos reclamável.

Todavia, acompanhando as razões invocadas pela Fazenda Nacional, na sua contestação, a reclamação não poderá deixar de improceder, termos em que o recurso não merecerá provimento».

1.7 Dispensaram-se os vistos dos Juizes adjuntos, atento o carácter urgente do processo.

1.8 A questão suscitada pelo Recorrente é a de saber se (a sentença recorrida fez correcta interpretação e aplicação da lei quando considerou que não) pode proceder a reclamação deduzida pelo executado contra o despacho por que foi removido do cargo de fiel depositário de um veículo automóvel que lhe foi penhorado no âmbito da execução fiscal, o que, como procuraremos demonstrar, passa exclusivamente por indagar se a remoção do depositário constitui acto lesivo dos direitos ou interesses legítimos do executado.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1.º - Em 02.10.2007 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1899200701025694 por dívidas de IVA relativas ao 1.º e 2.º trimestres do ano de 2006, no montante de € 220.315,10 e acrescidos, que corre os seus termos no Serviço de Finanças de Valongo 1, em que é executado o ora reclamante.

2.º - Em 02.11.2007 foi remetida citação pessoal, via postal, ao executado.

3.º - A mesma foi recepcionada em pessoa diversa, pelo que foi dado cumprimento ao determinado no art.241.º do CPPT.

4.º - Decorridos 30 dias após a citação, sem que tivesse sido efectuado o pagamento, nos termos do art.215.º, foi extraído mandato de penhora.

5.º - Na sequência do qual foram registados pedidos de penhora de imóvel, vencimento e veículo, que vieram a concretizar-se na penhora de imóvel com o n.º 26/2008 (em 07.01.2008) e na penhora de um veículo de matrícula, com o n.º 302/2008 (em 10.04.2008).

6.º - Em 18.02.2008, foi apresentada pelo executado uma reclamação da decisão do órgão de execução fiscal nos termos do art. 276.º, do CPPT, invocando falta ou nulidade da sua citação pessoal e requerendo a suspensão do processo por isenção de garantia, que correu os seus termos neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel com o n.º 151/08.3BEPNF, a qual foi julgada improcedente.

7.º - Em 04.06.2008, o ora reclamante foi notificado para entrega dos documentos do veículo penhorado.

8.º - Em 09.06.2008, apresentou o executado reclamação nos termos do art. 276.º do CPPT, invocando de igual modo a falta ou nulidade da citação, alegando que o veículo penhorado era necessário às necessidades básicas da sua família.

9.º - Na sequência da remessa dos autos de execução fiscal ao Serviço de Finanças competente, decidiu o órgão de execução fiscal mandar repetir a citação pessoal do executado.

10.º - Em 04.02.2009 foi por este deduzida oposição à execução, a qual correu termos neste Tribunal com o n.º 235/09.0BEPNF.

11.º - Após a admissão liminar da oposição, em 11.05.2009 foi o executado notificado para prestar garantia de forma a suspender o processo executivo, nos termos do n.º 5 do art.169.º, do CPPT.

12.º - Em 29.05.2009 o executado requereu a dispensa de prestação de garantia.

13.º - Por despacho de 05.06.2009 foi deferido o pedido e determinada a suspensão dos autos, nos termos do art.169.º do CPPT até à decisão da oposição judicial.

14.º - Por sentença de 15.09.2009, foi julgada improcedente a oposição com o n.º 235/09.0BEPNF.

15.º - Decisão que já transitou em julgado.

16.º - Em 30.10.2009, foi remetida ao ora reclamante notificação para o exercício do direito de audição da sua nomeação de fiel depositário do veículo correspondente à penhora n.º 302/2008.

17.º - Em 11.11.2009 foi o mesmo notificado do pedido de entrega do veículo.

18.º - Em 12.03.2010 o executado foi nomeado fiel depositário do imóvel penhorado nos autos.

19.º - Em 12.03.2010, foi citada pessoalmente a cônjuge do executado, nos termos do art.239.º, do CPPT.

20.º - Na sequência do que veio apresentar um processo de oposição judicial que corre os seus termos por este Tribunal com o n.º 378/10.8BEPNF.

21.º - Em 06.02.2013, foi nomeado fiel depositário do veículo penhorado nos autos, um contribuinte com o NIPC:

22.º - Na sequência do que foi remetida notificação para apreensão do veículo.

23.º - Em 21.02.2013 o ora reclamante foi notificado da sua destituição como fiel depositário electronicamente.

24.º - Notificação confirmada via postal em 07.03.2013.

25.º - Em 04.03.2013, foi apresentada a presente reclamação»

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Numa execução fiscal, efectuada a penhora de um veículo automóvel, foi nomeado fiel depositário o executado.

Ulteriormente, o depositário foi destituído do cargo e substituído nessas funções por um terceiro. A remoção do cargo terá sido motivada pelo facto de o depositário não ter apresentado os documentos do veículo na sequência da notificação para o efeito (cfr. facto dado como provado sob o n.º 7, que não foi posto em causa).

Veio então o executado, ao abrigo do disposto no art. 276.º do CPPT, reclamar judicialmente da decisão que o destituiu do cargo de depositário do veículo penhorado, pedindo ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel a anulação dessa decisão. Isto, com os seguintes fundamentos: (i) enquanto executado, reclamou de decisões proferidas no processo de execução fiscal, bem como deduziu oposição à execução fiscal, sendo que ainda não tem conhecimento das decisões proferidas nesses processos, que aguarda; (ii) foi notificado «*para audição* [relativamente à sua remoção do cargo de] *fiel depositário*», mas ulteriormente, por conversa telefónica com uma funcionária do Serviço de Finanças de Valongo 1, foi-lhe dito que «*a notificação para audição [...] que era automática ficava sem efeito*», pelo que «*o executado não deveria nem tinha que fazer nada porque ela ia dar sem efeito esta notificação*».

Afigura-se-nos manifesto que a única alegação susceptível de suportar o pedido de anulação do despacho de remoção do cargo de fiel depositário seria a que respeita à alegada informação que lhe foi dada no sentido de que iria ser “*dado sem efeito*” o despacho que ordenou a sua notificação para o exercício do direito de audiência prévia à sua remoção do cargo, informação que teria prejudicado o exercício desse direito (e, assim, violado o seu direito de participação naquela decisão). A demais alegação não é susceptível de constituir ilegalidade do despacho ou que se possa repercutir na legalidade do mesmo, sendo que o Reclamante nem sequer tentou concretizar em que constituiria a suposta ilegalidade que poderia advir para a decisão reclamada do facto de não estarem decididos os “*outros processos judiciais*” a que faz referência.

Na resposta, a Fazenda Pública alegou que o Reclamante não tem legitimidade para reclamar, uma vez que o acto reclamado não contende com os interesses do Reclamante enquanto fiel depositário, mas enquanto executado, uma vez que «*deixa de ter na sua posse a utilização do veículo*».

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel começou por apreciar a excepção da ilegitimidade do Reclamante, arguida pela Fazenda Pública, julgando-a improcedente.

Depois, decidiu pela improcedência da reclamação por considerar que a decisão administrativa reclamada não é reclamável, uma vez que «o acto em si não ofende qualquer direito ou interesse legítimo» do Reclamante.

O Executado e fiel depositário discordou dessa decisão e dela veio recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo.

Boa parte das alegações de recurso foi dedicada à demonstração da possibilidade de qualquer interessado impugnar judicialmente (reclamar ao abrigo do art. 276.º do CPPT) os actos praticados ou as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

Mas, salvo o devido respeito, é questão que não cumpre apreciar nos presentes autos, pois não foi com fundamento na impossibilidade de o fiel depositário/executado impugnar judicialmente a decisão que a reclamação foi julgada improcedente⁽¹⁾; o motivo por que a reclamação foi julgada improcedente foi, exclusivamente, o de a decisão reclamada não ser lesiva dos direitos ou interesses legítimos do Reclamante.

Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, na parte que importa considerar, o Recorrente discorda da sentença porque considera que, ao contrário do que nesta se decidiu, a sua remoção do cargo de depositário afecta os seus direitos, quer como depositário, quer como executado, quer como cônjuge: como depositário, porque «com a sua remoção foi posta em causa, nomeadamente a sua idoneidade»; como executado, porque foi preterido o seu «interesse na preservação do automóvel», uma vez que entende que este seria «mais bem conservado nas suas mãos do que nas de um qualquer estranho»; como cônjuge (não é bem perceptível a invocação da qualidade de cônjuge por quem é o próprio executado, mas, ao que parece, o Recorrente fá-la derivar do facto da sua mulher ter deduzido oposição), porque o bem penhorado é do casal.

Na verdade, porque a sentença julgou a reclamação improcedente por considerar que a decisão administrativa em causa não viola qualquer direito ou interesse legítimo do Reclamante, cumpre verificar se tal violação ocorreu, pelos motivos invocados em sede de recurso ou por outros.

Note-se que o art. 276.º do CPPT, admitindo a impugnação judicial por qualquer interessado dos actos praticados ou decisões proferidas no âmbito da execução fiscal, faz depender essa possibilidade da circunstância desses actos serem lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, ou seja, serem susceptíveis de afectar negativamente a esfera jurídica dos particulares, quer retirando-lhes direitos ou impondo-lhes obrigações, quer recusando-lhe o reconhecimento de direitos ou a satisfação de pretensões⁽²⁾.

É manifesto que a remoção do cargo de fiel depositário pode constituir acto lesivo dos direitos e interesses daquele que foi nomeado para esse cargo. Desde logo, porque dessa remoção, se motivada

pelo incumprimento das obrigações que a lei faz recair sobre o depositário, designadamente pela falta injustificada de apresentação dos bens, podem advir-lhe consequências negativas sobre a sua esfera jurídica, quer a nível patrimonial, com a possibilidade de ser executado por uma importância equivalente ao valor dos bens depositados [cfr. art. 854.º, n.º 2, do Código de Processo Civil (CPC) e art. 233.º, alínea a), do CPPT], quer a nível criminal, podendo ser responsabilizado pela prática de um crime de abuso de confiança qualificado ou de desobediência [cfr. arts. 205.º, n.ºs 1 e 2, e 348.º, n.º 1, alínea a) do Código Penal].

Mas não foi para obviar a que seja executado pelo valor do veículo depositado ou para obviar à denúncia criminal ⁽³⁾, situações que não se verificaram no caso sub judice, que o Reclamante veio impugnar judicialmente a decisão por que foi removido do cargo de depositário.

Como ele mesmo afirma, reagiu contenciosamente contra essa decisão enquanto depositário porque a mesma «põe em causa a sua idoneidade». No entanto, não concretiza, nem nós vislumbramos, em que constitui a invocada violação à sua idoneidade e de que modo a mesma afecta os seus direitos ou interesses.

Por outro lado, não pôs em causa a factualidade dada como assente ⁽⁴⁾ e da qual resulta que não cumpriu com a entrega dos documentos do veículo, o que sempre impediria que a sua reclamação fosse julgada procedente.

O ora Recorrente afirma também que a sentença fez errado julgamento quando não atentou em que a decisão reclamada lesa os seus direitos como cônjuge. Salvo o devido respeito, a alegação do Recorrente não é perceptível e afigura-se-nos que resulta de uma deficiente compreensão dos estatutos processuais de executado e de cônjuge do executado. Sendo o Recorrente executado nos autos, não pode pretender assumir no processo outra qualidade processual que a lei não lhe reconhece.

Seja como for, o facto de a sua mulher ter deduzido oposição à execução fiscal e de o respectivo processo não estar ainda decidido afigura-se-nos absolutamente inócuo relativamente a uma eventual lesão dos direitos ou interesses legítimos do ora Recorrente pela decisão reclamada. Note-se que também o Recorrente não refere como se concretiza essa lesão.

Não seria, pois, com fundamento numa eventual lesão de direitos ou interesses legítimos do Reclamante enquanto fiel depositário ou enquanto “cônjuge” que a reclamação poderia ser bem-sucedida. O recurso nunca poderia ser provido com fundamento em erro de julgamento quanto a essa lesão.

Assim, resta-nos como questão a apreciar e decidir – a única que verdadeiramente importa apreciar e decidir, como adiantámos em 1.9 – a de saber se a decisão reclamada lesa os seus direitos e interesses enquanto executado, designadamente se da mesma resulta preterido o seu «interesse na preservação do automóvel», que sustenta que seria «mais bem conservado nas suas mãos do que nas de um qualquer estranho».

2.2.2 DA REMOÇÃO DO DEPOSITÁRIO COMO ACTO SUSCEPTÍVEL DE LESAR DIREITOS OU INTERESSES LEGÍTIMOS DO EXECUTADO

Desde logo, cumpre ter presente que o executado não tem o direito de ser nomeado fiel depositário. Vejamos:

Nos termos do disposto no art. 221.º, alíneas a) e b) do CPPT ⁽⁵⁾, a penhora de bens móveis efectiva-se por apreensão efectiva do bem penhorado e, em face da inexistência de depósito público para o qual possa ser removido o veículo automóvel penhorado, o mesmo deverá ser entregue a um depositário, da escolha do funcionário, podendo a escolha recair no executado.

Relativamente aos veículos automóveis, porque o CPPT, para além do disposto no art. 230.º do CPPT ⁽⁶⁾, nada mais prevê, é de considerar subsidiariamente aplicável o disposto no art. 851.º, n.ºs 2 e 3, do CPC ⁽⁷⁾, no que se refere às medidas destinadas à apreensão efectiva ⁽⁸⁾. Ou seja, a penhora implica a imobilização do veículo e a sua entrega à guarda de um depositário idóneo, cuja escolha recaia sobre o funcionário.

Apesar de, como já referimos, a escolha do fiel depositário pelo funcionário poder recair sobre o executado, este não tem direito a ser nomeado quando o bem penhorado seja um veículo automóvel ⁽⁹⁾. Consequentemente, a sua remoção do cargo também não afecta qualquer direito que lhe advenha da sua qualidade de executado.

É certo que o Recorrente argumenta com o seu «interesse na preservação do automóvel», uma vez que entende que este seria «mais bem conservado nas suas mãos do que nas de um qualquer estranho». Mas essa argumentação não procede.

Desde logo, a lei entendeu não tutelar esse “interesse”; caso contrário, teria estabelecido uma preferência pela nomeação do executado como fiel depositário do veículo que lhe seja penhorado, solução que não foi a adoptada.

Depois, porque o alegado interesse do Executado só estaria melhor assegurado pela sua nomeação como fiel depositário se estivesse demonstrado que reúne condições para o exercício do cargo e que o fiel depositário que o substituiu no exercício do cargo não as reúne, demonstração que nem sequer foi ensaiada.

Finalmente, o interesse do executado na guarda e conservação do bem penhorado está garantido pelo conteúdo funcional do cargo de fiel depositário, do qual destacamos o dever de guarda (cfr. art. 1187.º do Código Civil), e pela responsabilidade que a lei lhe assaca pelo incumprimento dos seus deveres. Note-se que se o fiel depositário incumprir com os seus deveres, designadamente os de guarda ou conservação, não só ele, como também o Estado, podem ser responsabilizados. Na verdade, o Estado pode ser responsabilizado pelos actos do depositário, que deve ser considerado como um seu agente ad hoc ⁽¹⁾, como decidiu já este Supremo Tribunal Administrativo ⁽¹¹⁾.

Por tudo o que vimos de dizer, concluímos que bem andou a sentença recorrida ao considerar que a decisão de remoção do cargo de fiel depositário não constitui acto lesivo de qualquer direito ou interesse legítimo do executado, motivo por que este não pode obter sucesso na impugnação judicial dessa decisão ao abrigo do art. 276.º do CPPT.

O recurso não merece, pois, provimento.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O art. 276.º do CPPT, em sintonia com os arts. 95.º, n.º 1, e 103.º, n.º 2, da LGT, permite ao executado ou a qualquer interessado impugnar judicialmente (reclamar) a decisão proferida ou o acto praticado pelo órgão da execução fiscal, desde que seja lesivo dos seus direitos ou interesses legítimos (cfr. art. 268.º, n.º 4, da CRP).

II - O fiel depositário pode, pois, reclamar ao abrigo do art. 276.º do CPPT da decisão que o removeu do cargo, se dessa remoção resultar para ele a lesão de algum seu direito ou interesse legítimo; mas já não se essa remoção não tiver qualquer repercussão imediata negativa na sua esfera jurídica.

III - Nos casos em que o fiel depositário seja o executado e o bem penhorado seja um veículo automóvel, não pode considerar-se que a sua remoção do cargo de depositário constitua um prejuízo para a sua posição de executado, pois, não só o executado não tem o direito de ser nomeado fiel depositário do bem penhorado, como essa nomeação não visa dar resposta a qualquer interesse legítimo do executado, designadamente ao alegado interesse na “preservação” ou “conservação” desse bem.

IV - Porque a decisão de remoção do cargo de fiel depositário não constitui acto lesivo de qualquer direito ou interesse legítimo do executado, este não pode impugnar judicialmente essa decisão ao abrigo do art. 276.º do CPPT.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 14 de Agosto de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Madeira dos Santos* — *Rui Botelho*.

⁽¹⁾ A questão foi abordada sob a óptica da legitimidade pela sentença recorrida que, julgando improcedente a excepção da ilegitimidade arguida pelo Representante da Fazenda Pública, decidiu expressamente que o Reclamante é parte legítima. E, na verdade, não há qualquer dúvida de que o meio processual previsto no art. 276.º do CPPT está disponível, não só para o executado, como para qualquer interessado, como resulta inequivocamente do teor do preceito legal na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2002). Aliás, ainda antes (ou seja, quando a redacção do artigo se referia exclusivamente a *executado*), a doutrina e a jurisprudência vinham entendendo que o art. 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, bem como o art. 95.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, impunham que se admitisse a reclamação por *qualquer interessado*.

Sobre a questão, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, IV volume, anotação 3 ao art. 276.º, págs. 268/269.

⁽²⁾ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, I volume, anotação 3 ao art. 96.º, pág. 28, e IV volume, nota 4 ao art. 276.º, págs. 269-271.

Na jurisprudência, vide os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: de 30 de Julho de 2008, proferido no processo n.º 553/08, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 7 de Novembro de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2008/32230.pdf>), págs. 887 a 889, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1263135885d267338025749e003b77c5?OpenDocument>; de 6 de Fevereiro de 2013, proferido no processo n.º 42/13, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/443d00ab9cdc3b0980257b210039e650?OpenDocument>.

⁽³⁾ Denúncia que é obrigatória para os funcionários, de acordo com o disposto no art. 242.º, alínea b), do Código de Processo Penal.

⁽⁴⁾ Se o tivesse feito, a competência em razão da hierarquia para apreciar este recurso não seria deste Supremo Tribunal Administrativo, mas do Tribunal Central Administrativo Norte, atento o disposto nos arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e no art. 280.º, n.º 1, do CPPT.

⁽⁵⁾ O art. 221.º do CPPT dispõe:

«Na penhora de móveis observar-se-á designadamente o seguinte:

a) Os bens serão efectivamente apreendidos e entregues a um depositário idóneo, salvo se puderem ser removidos, sem inconveniente, para os serviços ou para qualquer depósito público;

b) O depositário é escolhido pelo funcionário, podendo a escolha recair no executado;

c) *Na penhora lavar-se-á um auto que será lido em voz alta e assinado pelo depositário ou por duas testemunhas, onde se registre o dia, hora e local da diligência, se mencione o valor da execução, se relacionem os bens por verbas numeradas, se indique o seu estado de conservação e valor aproximado e se refiram as obrigações e responsabilidades a que fica sujeito o depositário a quem será entregue uma cópia;*

d) *Se o executado estiver presente e se recuse a assinar, mencionar-se-á o facto».*

(⁶) O art. 230.º do CPPT dispõe:

«1 - *Quando a penhora de móveis estiver sujeita a registo, será este imediatamente requerido pelo órgão da execução fiscal, aplicando-se o n.º 4 do artigo 195.º.*

2 - *O serviço competente efectuará o registo no prazo de 15 dias e, dentro deste prazo, remeterá o respectivo certificado e a certidão de ónus, a fim de serem juntos ao processo.*

3 - *A penhora prevista neste artigo também pode ser realizada por comunicação electrónica à conservatória competente, nos termos previstos no Código de Processo Civil».*

(⁷) Dizem os n.ºs 2 e 3 do art. 851.º do CPC:

«2 - *A penhora de veículo automóvel é seguida de imobilização do veículo, designadamente através da imposição de selos ou de imobilizadores e da apreensão do documento de identificação do veículo, nos termos dos n.os 3 a 8 do artigo 164.º e do artigo 161.º do Decreto-Lei n.º 114/94, de 3 de Maio, com as necessárias adaptações, e de portaria do membro do Governo responsável pela área da justiça.*

3 - *Após a penhora e a imobilização, o veículo só é removido quando o agente de execução entenda necessário para a salvaguarda do bem, aplicando-se, com as devidas adaptações, o disposto nos artigos 167.º e 168.º do Decreto-Lei n.º 114/94, de 3 de Maio».*

(⁸) Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, III volume, anotação 8 ao art. 230.º, pág. 636.

(⁹) Tanto quanto nos recordamos, o direito de escolha do depositário só não existe nos casos previstos no art. 839.º, n.º 1, do CPC.

(¹⁰) Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, III volume, anotação 7 ao art. 233.º, págs. 645/646.

(¹¹) *Vide* o acórdão da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo de 5 de Dezembro de 2007, proferido no processo n.º 491/07, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 21 de Maio de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratisc/2007/32140.pdf>), págs. 3536 a 3545, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4def1c891caaa487802573b6005c1b67?OpenDocument>.

Acórdão de 14 de Agosto de 2013.

Assunto:

Execução fiscal. Garantia bancária. Autonomia.

Sumário:

- I — *A garantia pode ser constituída por qualquer meio que assegure os créditos do exequente (dívida exequenda e acrescido), designadamente garantia bancária, sendo que esta se encontra expressamente prevista como meio de constituição de garantia no n.º 1 do artigo 199.º do CPPT.*
- II — *Nada obsta a que o executado, sendo uma instituição bancária, apresente uma garantia bancária prestada por ele mesmo, circunstância que em nada põe em causa a característica essencial daquela garantia, qual seja a sua autonomia.*
- III — *A idoneidade da garantia bancária deve ser apreciada pelo órgão competente da AT caso a caso, em concreto, exclusivamente em face da susceptibilidade de responder pela dívida exequenda e pelo acrescido, designadamente averiguando da suficiência e solidez da garantia oferecida e da solvência da entidade garante.*

Processo n.º 1315/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 2904/12.9BELRS

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A.....” (a seguir Executada, Reclamante ou Recorrida), invocando o disposto nos arts. 276.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamou para o Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa da decisão do Director de Finanças (¹) que lhe

indeferiu o requerimento para prestação de garantia bancária com fundamento na inidoneidade da garantia, porque prestada pela própria Executada.

1.2 A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa julgou a reclamação procedente e anulou aquela decisão administrativa, para ser substituída por outra que não seja de recusa da garantia pelos mesmos motivos. Para tanto, em resumo e no que respeita à legalidade da decisão reclamada, após tecer diversos considerandos em torno da garantia bancária, entendeu que

(i) a idoneidade desse meio de prestação de garantia se afere «pela capacidade de, em caso de incumprimento do devedor, salvaguardar a efectiva cobrança da dívida (exequenda e acrescido)»,

(ii) a rejeição da garantia bancária apresentada pela Executada – que constitui um meio de prestação de garantia expressamente previsto na lei – fundamentou-se, «não na ponderação de quaisquer riscos reais ou hipotéticos de maior ou menor solidez quer da própria garantia, quer da entidade garante, mas sim, e apenas, num juízo de avaliação sobre a concepção e constituição formal da mesma, limitando-se a entidade administrativa a considerações teóricas sobre o tipo de relação jurídica que lhe está subjacente, bastando-se com o argumento de que a “entidade garante é também executada”»⁽²⁾,

(iii) essa fundamentação, não só não colhe, porque ignora «o facto de que o Banco enquanto entidade garante se afasta pela natureza das funções que desempenha, do papel que ele próprio também assume enquanto devedor na relação jurídica tributária em conflito» e surge em igualdade de circunstâncias com as demais instituições bancárias, como também se alheia do conteúdo dos poderes de aferição da idoneidade da garantia que competem à Autoridade Tributária Aduaneira (AT) e que se situam na apreciação objectiva da suficiência da garantia oferecida para assegurar a efectiva cobrança da dívida exequenda e do acrescido ou da solvência da entidade garante.

1.3 A Fazenda Pública não se conformou com essa sentença e dela recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1) A sentença proferida no processo em referência julgou procedente a reclamação em causa, tendo concluído, a propósito da legalidade do despacho proferido pelo Director de Finanças Adjunto, em 26/9/2012, que a decisão reclamada não se circundou de razões que objectivamente levassem a crer que a garantia oferecida não apresenta robustez suficiente para garantir a totalidade da dívida exequenda e do acrescido, considerando, para tanto, que a não aceitação de tal garantia, por parte da Administração fiscal, se fundamentou, tão-só, num juízo de avaliação sobre a concepção e constituição formal da mesma, não tendo sido ponderados eventuais riscos, em termos de solidez, respeitantes quer à própria garantia quer à entidade garante.

2) Contudo, no caso vertente, pode constatar-se que o despacho em causa, concretamente no respeitante à questão relativa à falta de idoneidade da garantia oferecida pela reclamante, fundamenta-se nas razões de facto e de direito invocadas no mesmo e parcialmente supratranscritas, as quais demonstram, objectivamente, que o questionado órgão competente da Administração fiscal procedeu à apreciação, em concreto, da garantia em causa, com vista a aferir da susceptibilidade da prestação de tal garantia (tendo em vista o disposto na parte final do n.º 1 do art. 199.º do CPPT) assegurar os créditos do exequente.

3) Efectivamente, a garantia bancária prestada pela reclamante apresenta, como particularidade, a circunstância da entidade responsável pela mesma (garante) ter também a condição de executada no processo de execução fiscal em causa, assim se confundindo o devedor com o garante, tendo sido esse, basicamente, o fundamento que determinou a não aceitação de tal garantia, uma vez que a Administração fiscal considerou que os seus créditos não estariam devidamente assegurados em consequência da aludida reunião, numa mesma entidade, da condição, simultânea, de garante e de devedor, situação essa que compromete irremediavelmente a autonomia da garantia em relação à obrigação que a mesma visa garantir e da qual resulta uma menor protecção relativamente à obrigação garantida.

4) Refere-se, ainda, que decorre dos termos do citado despacho que o procedimento do órgão da Administração fiscal se insere no âmbito do exercício do direito de que a mesma é titular e que obviamente lhe deve ser reconhecido de, na condição de entidade credora e tendo em vista assegurar os créditos respectivos, aferir, em concreto, da idoneidade da garantia oferecida para os efeitos em causa, sendo-lhe sempre legítimo concluir, de forma fundamentada e com base em razões objectivas, tal como se verificou no caso em apreço, que a garantia oferecida, pelas razões invocadas na decisão reclamada, não é susceptível de ser considerada um meio idóneo de garantir a dívida exigida no processo de execução fiscal cuja suspensão a reclamante visa obter.

Termos em que, tendo a sentença recorrida decidido com base em entendimento contrário ao que resulta das presentes conclusões, violando o estabelecido no n.º 1 do art. 199.º do CPPT, deverá a mesma ser revogada, com as legais consequências».

1.4 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.5 Não foram apresentadas contra alegações.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo e dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«1. A questão da idoneidade e hierarquização das garantias oferecidas pelos executados com o objectivo da suspensão do processo de execução fiscal (com relevo para a apreciação da questão decidenda) foi analisada no acórdão STA-SCT 14.03.2012 processo n.º 208/12 com argumentação convincente que merece a adesão do Ministério Público, transcrevendo-se o excerto pertinente do sumário doutrinário:

«(...)

II- Sendo oferecida fiança, a idoneidade da garantia deve ser apreciada pelo órgão competente da AT caso a caso, em concreto, em face da susceptibilidade do património do fiador responder pela dívida exequenda e pelo acrescido.

III- A AT não pode recusar a constituição da garantia mediante fiança com o fundamento de que esta não lhe dá segurança absoluta do seu crédito e com absoluto desprezo pelos interesses legítimos do executado»

As posições transcritas inscrevem-se na linha de jurisprudência consistente do STA-SCT, segundo a qual qualquer garantia oferecida não pode ser recusada se o seu valor assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, sob pena de errónea interpretação e aplicação do art. 52.º n.º 2 LGT em conjugação com o art. 199.º n.ºs 1 e 6 CPPT (acórdãos 15.02.2012 processo n.º 126/12; 27.06.2012 processo n.º 646/12 e 11.07.2012 processo n.º 730/12).

Pela sua perfunctoriedade merece transcrição excerto da fundamentação do acórdão STA-SCT 14.03.2012 processo n.º 208/12:

«(...) o legislador não pretendeu dotar a AT de garantia absoluta do seu crédito, tanto mais que o mesmo é ainda incerto, mas tão só de garantia idónea, que o mesmo é dizer adequada ao fim em vista. Não pode perder-se de vista que prestar garantia não é efectuar o pagamento, mas tão só vincular um determinado património ao cumprimento de uma determinada obrigação de pagamento.

A interpretação subscrita pela recorrente [Fazenda Pública] permitiria à AT estabelecer uma hierarquização das garantias, em conformidade com a sua maior ou menor liquidez imediata, acabando assim por poder recusar todas as que não assegurassem imediata liquidez, restringindo o quadro legal de garantias que o legislador quis aberto».

2. Aplicando estas considerações ao caso concreto:

a) a executada ofereceu garantia na modalidade legalmente admissível de garantia bancária, associada à apresentação de reclamação graciosa, visando a suspensão da execução fiscal (arts. 169.º n.º 1 e 199.º n.º 1 CPPT; probatório als. B./D.);

b) a garantia bancária oferecida corresponde ao montante da dívida exequenda e acrescido, calculado pelo órgão da execução fiscal (probatório als. C. e D.);

e) a idoneidade da garantia oferecida resulta da conjugação dos requisitos antecedentes;

d) não pode ser acolhido o fundamento invocado pelo órgão da execução fiscal para a inaceitação da garantia, radicado na dupla qualidade da requerente como executada e garante, com preterição da apreciação da concreta idoneidade da garantia oferecida e da concreta solvência da entidade bancária garante, cujo património e capital próprio plausivelmente ultrapassará largamente o montante da garantia bancária oferecida».

1.7 Dispensaram-se os vistos dos Juizes adjuntos, atento o carácter urgente do processo.

1.8 A questão a apreciar e decidir é a de saber se a AT podia recusar por inidoneidade a garantia bancária oferecida pela Executada com o fundamento de que a requerente era simultaneamente executada e garante ou, pelo contrário e como considerou a sentença recorrida, se o juízo sobre a idoneidade da garantia só podia resultar da apreciação, objectiva e em concreto, da sua susceptibilidade para assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, designadamente averiguando da suficiência e solidez da garantia oferecida e da solvência da entidade garante. Resumidamente, a questão pode ser enunciada nos seguintes termos: pode a executada que seja instituição bancária ser a garante numa garantia bancária por ela oferecida com vista à suspensão da execução fiscal?

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«Compulsados os autos e analisada a prova documental, encontram-se assentes, por provados, os seguintes factos com interesse para a decisão de mérito:

A. O Serviço de Finanças de Lisboa 2, instaurou em 21/03/2011, o PEF n.º 3247201101024582, contra A....., para cobrança coerciva de dívidas de IRC do exercício de 2008 – cfr. consta do PEF aqui em anexo.

B. A executada apresentou em 06/11/2011, reclamação graciosa, relativamente à dívida que constitui a quantia exequenda do processo supra – cfr. fls. 60 e seguintes do PEF supra enunciado.

C. Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças Adjunto, de 17/09/2012, proferido no âmbito do processo executivo supra foi fixada o valor da garantia a prestar nos termos do art. 199.º do CPPT em €4.423.719,43 – cfr. fls. 102 do PEF aqui em anexo.

D. Em 13/09/2012 o A..... apresenta garantia bancária com o n.º 30263, emitida por A....., com sede em e Sucursal em Lisboa garantindo até ao montante máximo de €4.423.719,43 a favor da Autoridade Tributária Aduaneira – Serviço de Finanças de Lisboa 2 – cfr. fls. 103 do PEF aqui em anexo.

E. Da garantia supra enunciada consta que:

“(..)

1.º A presente garantia destina-se a prestar caução com vista à suspensão do Processo de Execução Fiscal n.º 3247201101024582, que corre termos no Serviço de Finanças de Lisboa 2, em que é Exequente este Serviço e Executado o A.....

2.º Assim, e até à concorrência do montante máximo acima indicado, o Banco obriga-se a pagar à Beneficiária, ao abrigo da presente garantia bancária e à primeira solicitação (“on first demand”) desta, o montante que esta lhe pedir.

3.º Fica desde já estabelecido que o Banco não terá em caso algum de apreciar a justiça ou a legalidade do pedido de pagamento efectuado pela Beneficiária, nos termos da presente garantia bancária, nem os motivos ou fundamentos da sua reclamação, limitando-se a fazer o pagamento do prazo de 5 (cinco) dias (...) e até ao montante aqui estabelecido (...).

4.º A presente garantia é válida desde a data da emissão e até que a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA ADUANEIRA – SERVIÇO DE FINANÇAS DE LISBOA 2, comunique ao banco o respectivo cancelamento e permanece até ao termo da sua validade irrevogavelmente em vigor.

5.º A presente garantia rege-se em exclusivo pela lei Portuguesa

“(..)”

Tudo conforme consta do respectivo PEF aqui em anexo (fls. 103 e 103v) e que se dá por integralmente reproduzido

F. Em 26/09/2012, foi proferido no âmbito do processo executivo supra identificado, na Direcção de Finanças de Lisboa – Divisão de Gestão da Dívida Executiva, a informação que a seguir, parcialmente, se transcreve:

“(..)

Conclusão

Em face do exposto, por a garantia bancária proposta não se mostrar idónea, atendendo a que a entidade garante é também executada ao abrigo do pef n.º 3247201101024582, propõe-se o indeferimento do pedido de sua aceitação para efeitos da suspensão daquele processo, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art. 199.º do CPPT.

Consequentemente, querendo o A..... prevalecer-se da prerrogativa de obter a suspensão do processo executivo até ao termo dos prazos para reclamar ou impugnar as liquidações de imposto, deverá prestar nova garantia idónea e suficiente, a qual poderá consistir em garantia bancária, desde que prestada por entidade diversa do próprio executado.

“(..)”

Tudo conforme consta de respectivo PEF (fls. 309 a 313), que aqui se dá por integralmente reproduzido.

G. Pelo Director de Finanças Adjunto, por delegação, foi proferido sobre esta informação, na mesma data, o seguinte despacho:

“DESPACHO

Concordo. Indefiro, nos termos propostos, o pedido de aceitação da garantia”.

H. Em 02/10/2012, foi endereçada carta à executada dando-lhe conta da decisão supra – cfr. fls 308 dos autos.

I. A presente reclamação [foi apresentada] em 16/10/2012 – cfr. fls. 279 dos autos».

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Corre termos contra uma sociedade anónima bancária uma execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de uma dívida de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

Essa sociedade deduziu reclamação graciosa contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda e o órgão da execução fiscal, em ordem ao cumprimento do disposto no art. 169.º, n.ºs 1 a 7, do CPPT, liquidou o montante da garantia a prestar para a suspensão da execução fiscal.

A Executada veio apresentar garantia mediante garantia bancária prestada por ela própria a favor da AT.

O órgão da AT competente para o efeito indeferiu o requerimento da Executada, não aceitando a garantia oferecida com fundamento na inidoneidade da mesma, reconduzindo este juízo, exclusivamente (³), à circunstância de a entidade garante ser a própria Executada. Considerou que essa cir-

constância gera confusão entre devedor e garante, que, a seu ver, poria em causa uma das características da garantia bancária, qual seja a da autonomia, que, nas suas próprias palavras, «se traduz no facto de a garantia bancária não ter natureza acessória em relação à obrigação garantida».

A Executada insurgiu-se contra essa decisão, dela reclamando ao abrigo do disposto nos arts. 276.º e 278.º do CPPT, sustentando não haver obstáculo a que a garantia bancária seja prestada pela própria Executada, que está legalmente habilitada para o efeito.

A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa julgou a reclamação procedente e anulou aquela decisão administrativa. Isto, em resumo, porque entendeu que a rejeição da garantia bancária apresentada pela Executada se fundamentou, «*não na ponderação de quaisquer riscos reais ou hipotéticos de maior ou menor solidez quer da própria garantia, quer da entidade garante*», como devia, «*mas sim, e apenas, num juízo de avaliação sobre a concepção e constituição formal da mesma, limitando-se a entidade administrativa a considerações teóricas sobre o tipo de relação jurídica que lhe está subjacente, bastando-se com o argumento de que a “entidade garante é também executada”*».

A Fazenda Pública discordou dessa decisão e dela recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo, sustentando que não é admissível que a seja a própria Executada a entidade bancária que surge como garante na garantia bancária oferecida em ordem à suspensão da execução fiscal. Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, entende a Fazenda Pública que a AT ponderou de modo objectivo e concreto a idoneidade da garantia bancária oferecida pela executada, concluindo que a circunstância de a entidade garante ser a própria executada gera a “confusão” entre o devedor e o garante, o que «*compromete irremediavelmente a autonomia da garantia em relação à obrigação que a mesma visa garantir e da qual resulta uma menor protecção relativamente à obrigação garantida*».

Assim, a questão a apreciar e decidir é a que deixámos enunciada em 1.8.

2.2.2 PODE A EXECUTADA QUE SEJA INSTITUIÇÃO BANCÁRIA SER A GARANTE NUMA GARANTIA BANCÁRIA POR ELA OFERECIDA?

A AT entendeu que não, que, nessa circunstância, a confusão entre devedor e garante põe em causa a autonomia da garantia bancária, que constitui uma das suas características essenciais.

Vejamos:

Nos termos do art. 52.º, n.ºs 1 e 2, da Lei Geral Tributária (LGT), disposição que, no essencial, é reproduzida no art. 169.º, n.º 1, do CPPT, a cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal, desde que tenha sido deduzido, ou manifestada a intenção de deduzir (cfr. n.º 2 do art. 169.º), meio gracioso ou contencioso para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda, e esteja constituída ou seja prestada garantia idónea nos termos da lei tributária (não cumpre aqui cuidar da possibilidade, também prevista, de dispensa da prestação de garantia). Estatui depois o art. 199.º, n.º 1, do CPPT que a garantia idónea consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução, ou qualquer outro meio susceptível de assegurar os créditos do exequente.

Não há, pois, qualquer dúvida quanto à admissibilidade, em abstracto, da garantia ser prestada mediante garantia bancária.

As garantias bancárias revelam-se, aliás, como um meio de prestar garantia com grande aceitação por parte da AT, como da generalidade dos credores, «pela forte solvibilidade que os bancos em regra possuem e pelo especial cuidado que também em regra põem no exacto cumprimento dos seus compromissos»⁽⁴⁾. Note-se que a actividade bancária se encontra sujeita a uma muito estrita regulamentação e a supervisão.

Acresce que a garantia bancária, porque para ser idónea não pode estar sujeita a condições ou limitações que possam afectar a possibilidade de o credor tributário (no caso, a Fazenda Nacional) assegurar o seu crédito através da execução da garantia, deve ser autónoma, i.e, o garante não pode invocar quaisquer meios de defesa provenientes da relação jurídica entre o devedor e o beneficiário, e deve também ser automática ou à primeira solicitação (“on first demand”, na terminologia bancária), ou seja, não estar sujeita senão à interpelação do beneficiário.

Para os executados, a garantia bancária tem a grande vantagem de substituir a constituição de um depósito de caução a favor do beneficiário, evitando a imobilização de uma parte do seu fundo de maneiio, suposto que disponham da quantia em causa, mas a opção por este meio de prestar garantia é muito condicionada pelos altos custos que lhe estão associados e pelas exigentes condições requeridas pelas instituições bancárias para a sua prestação.

A garantia bancária visa garantir a execução de uma obrigação assumida pelo cliente do banco (devedor) perante um terceiro (beneficiário). No caso da garantia bancária prestada em ordem a suspender a execução fiscal, tal garantia visa assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acréscido pelo banco garante, sendo o seu montante calculado nos termos do n.º 5 do art. 198.º do CPPT.

Convém precisar, no entanto, que o garante não se obriga a satisfazer uma dívida alheia, mas antes assegura ao beneficiário determinado resultado, traduzido no recebimento de certa quantia em dinheiro.

Como tem vindo a ser realçado pela doutrina e bem referiu a Recorrente, a garantia bancária assenta numa relação tripartida: uma relação entre o devedor mandante (°) da garantia (o executado) e o beneficiário (a Fazenda Nacional), uma relação entre o referido devedor mandante e o banco e uma relação entre o banco e o beneficiário.

A Recorrente sustenta que no caso está posta em causa a triangularidade da relação, pois o banco garante e o devedor (a Executada) são a mesma pessoa, daí resultando uma confusão que compromete a autonomia da garantia enquanto sua característica essencial.

Salvo o devido respeito, não podemos concordar. A autonomia da garantia significa que o garante assegura a verificação de um determinado resultado (no caso, a entrega de uma determinada soma pecuniária à Fazenda Nacional), totalmente independente da obrigação do devedor (Executada) (°).

É essa característica – a autonomia – que permite distinguir a garantia bancária autónoma da fiança, que se caracteriza pela acessoriedade. A acessoriedade da fiança traduz-se no facto de a obrigação do fiador se moldar necessariamente à do afiançado [arts. 627.º, n.ºs 1 e 2, e 634.º Código Civil (CC)], enquanto a autonomia da garantia significa que o garante assegura a verificação de um determinado resultado, sem possibilidade de opor ao beneficiário qualquer excepção decorrente da relação entre ele beneficiário e o executado, designadamente respeitantes à validade, subsistência ou cumprimento da obrigação garantida.

Em termos práticos, na fiança, o fiador pode invocar a invalidade da fiança por causa da invalidade da obrigação principal (art. 632.º, n.º 1, do CC), bem como invocar contra o credor quaisquer meios de defesa que competem ao devedor (ar. 637.º, n.º1, do CC); na garantia bancária autónoma, o garante não pode invocar quaisquer meios de defesa provenientes de relações jurídicas distintas da assumida entre ele garante e o beneficiário.

Por outras palavras, a autonomia significa inoponibilidade de excepções pelo garante ao beneficiário, excepções derivadas tanto da sua relação com o garantido como da relação base (entre garantido e beneficiário). Ou seja, o banco tem de pagar o que consta do título de garantia, em harmonia com o respectivo teor, ao primeiro pedido, imediatamente e sem discussão. Desde que o beneficiário respeite esse teor e reclame o que face à garantia lhe é devido, o banco não tem senão de pagar.

Assim, o beneficiário está seguro de que receberá a quantia determinada a título de garantia, mesmo que existam controvérsias entre si e o executado acerca da validade, subsistência ou cumprimento da obrigação garantida.

O facto de o executado, sendo uma instituição bancária e, por isso, autorizada a conceder garantias bancárias, surgir como garante em nada põe em causa a autonomia da garantia, apenas relevando em sede das relações entre garante e devedor mandante da garantia (a Executada), ou seja, num lado da referida relação triangular que em nada influi sobre a idoneidade da garantia.

Aliás, a Recorrente limita-se a afirmar, conclusivamente, que o facto de o devedor (a Executada) e o garante serem a mesma pessoa põe em causa a autonomia da garantia bancária, mas não concretiza como a autonomia é posta em causa. Por certo, a ora Recorrida, se interpelada na sua qualidade de instituição bancária garante, não deixará de cumprir com as suas obrigações para com a beneficiária da garantia (a Fazenda Nacional).

Poderá, eventualmente, argumentar-se que, dada a natureza pessoal da garantia bancária, sendo esta prestada pelo próprio devedor nada acrescenta ao direito do credor, que não vê por esse modo ser mais ou melhor assegurada a satisfação dos seus direitos.

Isto porque todo o património (rectius, todos os bens penhoráveis) do devedor responde pelas suas dívidas, constituindo a garantia geral, ou comum, dos credores (cfr. arts. 601.º e 807.º do CC).

Mas, salvo o devido respeito, essa argumentação ignora a já referida característica essencial da garantia bancária, qual seja a sua autonomia relativamente à obrigação principal, à obrigação da Executada para com a Fazenda Nacional. Como deixámos já dito, a ora Recorrida se interpelada para cumprir na condição de garante, não poderá opor à Fazenda Nacional excepção alguma que lhe assista enquanto Executada (sendo a garantia independente das vicissitudes que possa conhecer aquela relação principal), daí resultando, inequivocamente, que a garantia bancária por ela prestada constitui um importante acréscimo da segurança da Fazenda Nacional relativamente ao recebimento da dívida exequenda e do acrescido.

Por outro lado, seria desproporcionado que, sendo o executado uma instituição bancária a quem é permitido conceder garantias, tivesse de se socorrer dos serviços de uma outra instituição quando pretende ela própria prestar garantia bancária.

Como bem salientou a sentença recorrida, cujos considerandos acompanhamos na íntegra, o juízo sobre a idoneidade da garantia há-de resultar da avaliação que for efectuada em concreto sobre a susceptibilidade desta assegurar o pagamento da quantia exequenda e do acrescido, aferindo a AT, designadamente, da suficiência e solidez da garantia oferecida e da capacidade e idoneidade (solvência) do garante, e já não do juízo que for efectuado relativamente à forma jurídica que assumiu o contrato por que o banco garante assumiu a sua obrigação perante o devedor/executado (ou seja, num lado das

relações triangulares respeitantes à garantia bancária, a que se estabelece entre o garante e o devedor, que em nada releva para aquele efeito).

Salvo o devido respeito, o fundamento em que a AT suportou o indeferimento da garantia oferecida não constitui parâmetro relevante no juízo de aferição da idoneidade da garantia, na medida em que não contende com esta, pelo que ao utilizá-lo e nele suportar a recusa da garantia oferecida a AT incorreu em violação de lei. Pese embora a AT disponha de uma inegável margem de discricionariedade nesta matéria ⁽⁷⁾, a recusa de uma garantia deverá alicerçar-se em razões objectivas relacionadas com a susceptibilidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, não podendo a AT fundamentar essa recusa em aspectos relativos à constituição da garantia que não contendam com a idoneidade da mesma, sob pena de incorrer em errónea interpretação e aplicação do art. 199.º do CPPT, vício de violação de lei que determina a anulação desse acto. Assim decidiu a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, motivo por que o recurso não merece provimento.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A garantia pode ser constituída por qualquer meio que assegure os créditos do exequente (dívida exequenda e acrescido), designadamente garantia bancária, sendo que esta se encontra expressamente prevista como meio de constituição de garantia no n.º 1 do art. 199.º do CPPT.

II - Nada obsta a que o executado, sendo uma instituição bancária, apresente uma garantia bancária prestada por ele mesmo, circunstância que em nada põe em causa a característica essencial daquela garantia, qual seja a sua autonomia.

III - A idoneidade da garantia bancária deve ser apreciada pelo órgão competente da AT caso a caso, em concreto, exclusivamente em face da susceptibilidade de responder pela dívida exequenda e pelo acrescido, designadamente averiguando da suficiência e solidez da garantia oferecida e da solvência da entidade garante.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 14 de Agosto de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Madeira dos Santos* — *Rui Botelho*.

⁽¹⁾ A competência para apreciar garantias é definida pela competência para autorizar o pagamento em prestações (n.º 8 do art. 199.º do CPPT), o que, em face do valor da dívida exequenda, justificou a intervenção do órgão periférico regional (arts. 149.º e 197.º do CPPT). Para maior desenvolvimento, vide JORGÉ LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 8 ao art. 199.º, pág. 415.

⁽²⁾ Aqui, como adiante, porque usamos o itálico na transcrição, as partes que no original estavam em itálico surgem aqui em tipo normal, a fim de se respeitar o destaque que lhes foi concedido pelos autores.

⁽³⁾ Embora a Recorrente, na conclusão com o n.º 3, se refira a essa circunstância como tendo sido a que, «basicamente, determinou a não aceitação de tal garantia», ela foi também a circunstância que, exclusivamente, determinou essa não aceitação.

⁽⁴⁾ Cfr. INOCÊNCIO GALVÃO TELLES, *Garantia Bancária Autónoma*, Edições Cosmos, Livraria Arco-Íris, Lisboa, 1991, pág. 13.

⁽⁵⁾ A doutrina tem vindo a classificar o contrato estabelecido entre o banco garante e o devedor como contrato de mandato.

⁽⁶⁾ Sobre a distinção entre a fiança e a garantia autónoma, bem como sobre a característica da autonomia, vide INOCÊNCIO GALVÃO TELLES, *Garantia bancária autónoma, O Direito*, Lisboa, ano 120, n.ºs III e IV, Julho-Dezembro 1988, págs. 275-279 e 284-286 e FRANCISCO CORTEZ, *A garantia bancária autónoma – Alguns problemas*, *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 52, vol. II, Julho 1992, págs. 532-535 e 546-558.

⁽⁷⁾ Sobre a questão, vide os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

de 21 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 786/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 22 de Março de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2011/32230.pdf>), págs. 1594 a 1599, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b93c19fff50f44278025791a003aa551?OpenDocument>;

de 15 de Fevereiro de 2012, proferido no processo com o n.º 126/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18 de Abril de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2012/32210.pdf>), págs. 399 a 404, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d8816a5999c153cf802579b80056a4fd?OpenDocument>.

Acórdão de 21 de Agosto de 2013.

Assunto:

Prescrição da Obrigação Tributária. Sucessão de Leis no Tempo. Suspensão do Prazo.

Sumário:

- I — A determinação do prazo prescricional aplicável à obrigação tributária nascida na vigência de uma lei (CPCI) e depois sucedida por outras duas (CPT e LGT), todas três fixando prazos diferentes, faz-se de acordo com a regra do artigo 297.º, n.º 1 do CC, nos termos do qual «a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que 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 — Porque no momento da entrada em vigor da lei nova, perante ela, falta todo o tempo que ela prevê, apenas é necessário calcular o tempo que, nesse momento, falta para a prescrição à face da lei antiga (e se faltar menos tempo do que o previsto no novo prazo, é de aplicar a lei antiga).*
- III — Essa contagem do prazo que falta faz-se considerando tudo o que consta da lei antiga (início, causas de suspensão e de interrupção), como se depreende do artigo 297.º, n.º 1, in fine, do CC (ao referir que o novo prazo aplica-se «a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar»).*
- IV — Já no que respeita à sucessão no tempo das demais normas tributárias, designadamente daquelas que disciplinam os restantes aspectos do instituto da prescrição das obrigações tributárias, a questão resolve-se pela aplicação da regra contida no artigo 12.º do CC, segundo a qual, em regra, a lei nova só se aplica para o futuro, motivo por que a solução do problema da aplicação da lei no tempo dessas normas tributárias não depende da aplicabilidade do regime previsto na lei quanto à duração do prazo de prescrição, não existindo qualquer regra ou princípio que determine a aplicação em bloco de um ou outro desses regimes, até porque não vigora no âmbito do direito obrigacional tributário o princípio da aplicação da lei mais favorável ao interessado, que apenas vale no âmbito do direito sancionatório.*
- V — Por força do disposto no artigo 12.º do CC, as normas tributárias contidas na LGT não se aplicam a factos e efeitos consumados no domínio da lei anterior; mas se essas normas definirem o conteúdo (ou efeitos) de relações jurídico-tributárias duradouras, sem referência ao facto que lhes deu origem, elas vão aplicar-se não só às relações e situações jurídicas que se constituírem após a sua entrada em vigor, como, também, a todas aquelas que, constituídas antes, protelem a sua vida para além do momento da entrada em vigor da nova regra.*
- VI — A norma do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, que instituiu causas suspensivas do prazo de prescrição sem correspondência com as previstas na lei anterior, não dispõe sobre as condições de validade formal ou substancial do facto tributário ou da respectiva obrigação, dispondo apenas sobre o conteúdo de situações jurídicas que, com base naqueles factos, se constituíram, pelo que nada obsta à sua aplicação às situações tributárias que subsistam à data da sua entrada em vigor.*

Processo n.º 1316/13-30.

Recorrente: A....., SGPS, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 1758/12.0BELRS

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., S.A.” (adiante Executada, Reclamante ou Recorrente) reclamou para o Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, ao abrigo do disposto nos arts. 276.º a 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), da decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 10, que indeferiu o pedido de que fossem declaradas prescritas as obrigações tributárias correspondentes às dívidas provenientes de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) dos anos de 1988 a 1992 que lhe estão a ser exigidas em execução fiscal.

1.2 O Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa julgou a reclamação judicial improcedente por considerar que as dívidas não estavam prescritas.

1.3 A Executada não se conformou com essa sentença e dela recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso a respectiva motivação, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«

A) Vem o presente recurso interposto da Sentença notificada a 27 de Maio de 2013, proferida no âmbito do processo de Reclamação Judicial que correu termos no Tribunal Tributário de Lisboa sob o n.º 1758/12.0 BELRS;

B) Na referida Sentença (nova), o Tribunal a quo, considera que as dívidas de IVA dos anos de 1989, 1991 e 1992 ainda não se encontram prescritas, uma vez que o prazo prescricional foi interrompido por diversas vezes e sujeito, igualmente, a suspensões;

C) Todavia, considera aplicável o regime de prescrição previsto no CPT;

D) Ora, aplicando o regime prescricional do CPT, está devidamente comprovado nos autos que se devia reconhecer a prescrição das dívidas em crise.

E) Com efeito, não obstante ter ocorrido a interrupção dos prazos prescricionais com a instauração da execução, esse efeito interruptivo cessou em virtude da paragem, por mais de um ano, do processo por facto não imputável à ora Recorrente pelo que a instauração da Impugnação judicial não tinha qualquer efeito interruptivo dado que o prazo já estava interrompido, vide Acórdão do STA de 13 Janeiro 2010, Proc. n.º 11148/09 “...estando interrompido o prazo prescricional pela ocorrência de algum facto a que a lei associa esse efeito, a posterior verificação eclosão de outro é inócua pela impossibilidade de interromper o que já está interrompido...”

F) Termos em que, retomando a contagem dos prazos um ano após essa data e somando-se aos mesmos o tempo já decorrido até à autuação da execução, chegamos à conclusão que se verificou a prescrição de todas as dívidas, aqui em questão, designadamente em 1 de Julho de 2002, em 1 de Janeiro de 2003 e em 2 de Janeiro de 2004.

G) Pois, os regimes legais da prescrição devem ser aplicados em “bloco”, pelo que inexistente base legal para o Tribunal a quo considerar suspensões dos prazos de prescrição não previstas no CPT.

H) Ainda que assim não se entenda, ou seja, que se siga o entendimento da não aplicação dos regimes de prescrição “em bloco”, o certo é que algumas das causas suspensivas do prazo de prescrição invocadas pelo Tribunal a quo ocorreram em data anterior à entrada em vigor da LGT, por um lado, sendo que, repita-se, o CPT não previa causas suspensivas do prazo de prescrição, e as restantes causas suspensivas alegadas sucederam quando os prazos de prescrição já tinham ocorrido;

I) Pelo que, a decisão prolatada faz aplicação retroactiva do regime da prescrição previsto na LGT a factos ocorridos – totalmente – no decurso da vigência do CPT, o que é ilegal;

J) Nestes termos, a douda sentença recorrida deverá ser revogada, pois resultou comprovado nos autos e demonstrado nas presentes alegações de recurso que as dívidas de IVA relativas aos anos de 1989, 1991 e 1992 encontram-se prescritas, respectivamente, desde 1 de Julho de 2002, em 1 de Janeiro de 2003 e em 2 de Janeiro de 2004, nos termos do disposto no art. 34.º do CPT.

Termos em que, com o Douteo suprimento de Vossas Excelências deverá ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogada, por erro de julgamento, a Sentença, por já ter ocorrido, nos termos e com os fundamentos supra expostos a prescrição das dívidas de IVA dos anos de 1989, 1991 e 1992, com o seu consequente restituição, dado que, como explicitado, a exigência do pagamento, já, foi considerada ilegal pelo Acórdão do TCA Sul proferido no Processo n.º 6341/13» (!).

1.4 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.5 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso, revogada a sentença recorrida e substituída por acórdão que declare a prescrição das dívidas exequendas.

Isto, com a seguinte fundamentação

«1. A determinação da lei aplicável, em caso de sucessão de leis que estabelecem distintos prazos de prescrição, resulta da ponderação do regime constante do art. 297.º n.º1 CCivil.

O art. 297.º CCivil não estabelece uma regra de aplicação global do regime prescricional mais favorável ao devedor, em paralelismo com o que sucede no âmbito do direito criminal, em que se estabelece a aplicação retroactiva do regime mais favorável ao arguido (...) a determinação do prazo de prescrição a aplicar faz-se no momento da entrada em vigor da nova lei (...) é nesse momento, com indiferença sobre o que se pode vir a passar, que se determina se é de aplicar o prazo da lei nova ou o da lei antiga; interessa o tempo que falta, em abstracto, sem ponderar a interferência de causas de suspensão ou interrupção da prescrição que possam vir a ocorrer na vigência da lei nova, só constatáveis a posteriori (Jorge Lopes de Sousa Notas sobre a aplicação no tempo das normas sobre prescrição da obrigação tributária 4.2.2. e 4.2.4; acórdão STA SCT 28.05.2008 processo n.º 154/08)

Os efeitos interruptivos ou suspensivos de certos factos sobre o decurso do prazo de prescrição são determinados pela lei vigente na data da sua verificação (art. 12.º n.º 2 CCivil)

A reclamação graciosa, o recurso hierárquico, a impugnação judicial e a instauração da execução interrompem a prescrição (art. 34.º n.º 3 CPT)

A LGT (com início de vigência em 1.01.1999) aditou às citadas causas de interrupção a citação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo (art. 49.º n.º 1 LGT)

Na vigência da LGT (contrariamente ao que sucedia na vigência do CPT) a instauração de execução não é causa de interrupção da prescrição, apenas a citação produzindo o efeito interruptivo (art. 34.º n.º 3 CPT; art. 49.º n.º 1 LGT).

O efeito interruptivo cessa 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 (art. 34.º n.º 3 CPT; art. 49.º n.º 2 LGT)

O facto interruptivo produz um duplo efeito:

- instantâneo (inutilização do prazo decorrido até à sua verificação)
- suspensivo (o novo prazo, idêntico ao da prescrição primitiva, só começa a correr após a decisão final do processo administrativo; a decisão que puser termo ao processo de execução fiscal ou a declaração em falhas; o trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo judicial (arts. 326.º n.ºs 1/2 e 327.º n.º 1 CCivil; Jorge Lopes de Sousa Notas sobre a aplicação no tempo das normas sobre prescrição da obrigação tributária 3.3 pp.6/10

A revogação do art. 49.º n.º 2 LGT (cessação do efeito interruptivo do prazo de prescrição) não opera quanto aos processos em que já tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por acto não imputável ao sujeito passivo (arts. 90.º e 91.º Lei n.º 53-A/2006, 29 Dezembro)

Na vigência da LGT devem ser consideradas as sucessivas causas de interrupção da prescrição; a redacção actual do art. 49.º n.º 3 LGT (conferida pelo art. 89.º Lei n.º 53-A/2006, 29 Dezembro) aplica-se apenas ao segundo e subsequentes factos com eficácia interruptiva verificados após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma, considerando:

a) o princípio geral da aplicação das leis no tempo (art. 12.º n.º 2 1.º segmento CCivil)

b) a inexistência de carácter interpretativo atribuído pelo legislador à actual redacção do art. 49.º n.º 3 LGT, inculcando a sua natureza inovadora (acórdão STA SCT Pleno 28.05.2008 processo n.º 840/07 cuja doutrina, aplicada a um caso de vigência do CPT, igualmente se aplica à LGT; Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado Volume II 2007 p.198 e Notas sobre a aplicação no tempo das normas sobre prescrição da obrigação tributária 3.3.2.4 pp. 15/16)

2. Aplicando estas considerações ao caso concreto:

As dívidas exequendas são provenientes de IVA (anos 1988 a 1992)

a) os prazos de prescrição de cada uma das dívidas foram interrompidos pela instauração da execução em 8.10.1993 (probatório n.º 1);

b) o efeito interruptivo manteve-se até ao início da vigência da LGT (1.01.1999), na medida em que não se demonstrou que o processo de execução tenha estado parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano: a paragem resultou da dedução de impugnação judicial pelo contribuinte, associada à prestação de garantia bancária (art. 34.º n.º 3 CPT; probatório n.ºs 2/5)

c) no início da vigência da lei nova (LGT) ainda não se tinha iniciado o prazo de prescrição de 10 anos da lei antiga (art. 34.º n.º 1 CPT);

d) em consequência, é aplicável o prazo de 8 anos da lei nova, contado a partir do início da sua vigência em 1.01.1999;

e) a citação efectuada em 21.01.1994 não tem efeito interruptivo, porque verificada na vigência do CPT (probatório n.º 13);

f) o efeito interruptivo da impugnação judicial deduzida em 12.10.1993 não opera, porque já tinha cessado na vigência da lei antiga, em virtude da paragem do processo por período superior a um ano, por facto não imputável ao contribuinte (art. 34.º n.º 3 CPT; probatório n.º 27)

g) na vigência da LGT o prazo de prescrição esteve suspenso desde o seu início até 18.11.2003 quando foi proferido despacho de exclusão da executada, por incumprimento, do plano de pagamento prestacional das dívidas fiscais (art. 5.º n.º 5 DL n.º 124/96, 10 agosto; probatório n.º 6);

h) a oposição deduzida em 26.10.2010 operou nova suspensão do prazo, até ao trânsito em julgado da sentença proferida em 16.03.2012 (art. 49.º n.º 4 LGT; probatório n.ºs 20 e 21);

i) a soma dos períodos temporais compreendidos entre 18.11.2003 e 26.10.2010 e desde o trânsito em julgado da sentença supra citada (al. g) até à presente data é superior ao prazo de prescrição aplicável de 8 anos Neste contexto verifica-se a prescrição da dívida tributária exequenda».

1.7 Dispensaram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos, atento o carácter urgente do processo.

1.8 A questão a apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando considerou que as obrigações tributárias correspondentes às dívidas exequendas não estavam prescritas.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«Com interesse para a decisão alinha-se a seguinte matéria de facto:

1. Em 08/10/1993 foi instaurada contra a reclamante a execução fiscal n.º 3255199301032364 por dívidas de IVA e Juros Compensatórios dos anos de 1988 e 1990 a 1992 (até Abril), perfazendo a

importância de € 916.799,14 (termo de autuação, a fls. 1; certidões de relaxe a fls. 2 a 26 e notificações de liquidações, fls. 68 a 103, todas do apenso de execução principal);

2. Em 12/10/1993 foi apresentada impugnação judicial das liquidações exequendas (fls. 4, vol. I, do apenso de impugnação n.º 39/95.4.2);

3. Foi fixado em 266.031.435\$00 o valor da garantia a prestar (cf. liquidação efectuada em 13/12/1993, a fls. 49 do apenso principal);

4. Foi apresentada, em 31/12/1993, garantia bancária por tempo indeterminado (cf. fls.53 do apenso principal);

5. Por despacho executivo de 19/01/1994, a fls. 54 do PEF apenso, foi ordenada a suspensão dos autos até à conclusão dos de impugnação (autuados com o n.º 39/95.4.2);

6. A impugnante requereu a adesão ao DL n.º 124/96, de 10 de Agosto em 28/01/1997, tendo sido excluída, por incumprimento, por despacho de 18/11/2003, do Sr. Subdirector-Geral da Justiça Tributária (cf. fls. 111 a 116 do apenso principal);

7. Não efectuou o pagamento de nenhuma das liquidações exequendas objecto da impugnação – cf. fls. 115 do apenso de execução principal;

8. Por despacho de 26/01/2010, a fls. 157 do apenso principal, foi ordenado o levantamento da garantia bancária em execução do acórdão do TCA Sul de 04/03/2008 (cf. fls. 739 do apenso de impugnação), que julgou extinta a execução por prescrição das dívidas (cf. fls. 189 do apenso de execução principal);

9. No seguimento de nova sentença proferida pelo TCA Sul em 05/05/2009 (cf. fls. 859, vol. IV, da impugnação judicial apensa), que concedeu parcial provimento ao recurso da decisão da 1ª instância, veio a ser revogado por despacho executivo de 23/07/2010 (cf. fls.181), o anterior despacho de 26/01/2010;

10. Por ofício n.º 7098, de 27/07/2010, foi notificada a ora reclamante para proceder ao pagamento da importância de € 997.091,76 em cobrança no PEF n.º 3255199301032364 (cf. ofício a fls. 182 do apenso de execução principal);

11. Em 04/10/2010, a reclamante requereu a prestação de garantia para suspender o processo (cf. fls. 266 do apenso principal);

12. Em 22/11/1993 foi instaurada a execução fiscal n.º 3255199301034596 por dívidas de Juros Compensatórios de IVA do ano de 1989, perfazendo a importância de € 48.091,82 (certidões de relaxe, fls.2 a 12 do apenso de execução respectivo e fls. 116 do apenso principal);

13. Neste processo, foi efectuada citação em 21/01/1994 (fls. 14 a 16 do respectivo apenso);

14. Em 10/03/1994 foi prestada garantia bancária para suspender a execução na pendência da impugnação judicial da dívida (cf. fls. 38 do respectivo apenso);

15. Garantia que se manteve até que foi ordenada a sua libertação por despacho executivo de 26/01/2010 (cf. fls. 72 do respectivo apenso);

16. Em 12/07/2005, o processo n.º 3255199301034596 foi apensado ao n.º 3255199301032364 (cf. print da tramitação do PEF, a fls. 162 do apenso principal);

17. Em 20/09/2010, foi interposto recurso hierárquico da resposta ao pedido de certidão da fundamentação da decisão proferida em concretização do acórdão do TCA Sul referido acima, em 9) (cf. fls. 284 do apenso principal);

18. A reclamante requereu na execução fosse fixado o valor da garantia a prestar para suspender o processo em virtude de pretender apresentar oposição (fls. 313 do apenso principal);

19. Em 15/10/2010 foram apresentadas duas garantias bancárias n.º 00362154 e 00362155, ambas emitidas pelo BES nos montantes de € 1.260.967,73 e € 57.495,19 referenciadas ao processo principal e apenso, respectivamente (fls. 314 a 318 do apenso principal);

20. Em 26/10/2010 foi deduzida oposição à execução n.º 3255199301032364 e apenso, que correu trâmites sob o n.º 948/11.7BELRS (fls. 323 do apenso principal e 128 dos autos);

21. Por sentença de 16/03/2012 proferida no processo referido supra, em 20), foi julgada verificada a excepção de caducidade do direito de oposição e a Fazenda Pública absolvida do pedido (fls. 400 do apenso principal);

22. Em 17/11/2010, a reclamante apresentou nova oposição à execução, agora referenciada unicamente ao processo n.º 3255199301034596, tramitada sob o n.º 949/11.7BELRS (fls.208 do respectivo apenso);

23. A reclamante foi notificada em 14/05/2012 por carta registada com aviso de recepção para proceder ao pagamento da dívida a que fora deduzida a oposição n.º 948/11.7BELRS, sob pena de ser accionada a garantia bancária n.º 00362154 (acto reclamado - fls.27 dos autos)

24. A presente reclamação deu entrada nos serviços em 24/05/2012;

25. Em 31/05/2012, a reclamante solicitou a emissão de guias para pagamento da quantia exequenda, declarando expressamente que o pagamento a que procede é efectuado sob reserva, nos termos do art. 264.º, n.º 2, do CPPT, tendo efectuado naquela mesma data o pagamento de € 929.300,00 imputável à dívida (fls. 411, 418 e 422 do apenso principal);

26. As garantias bancárias inicialmente prestadas na execução tinham sido levantadas por despacho 26/01/2010 proferido antes de transitado em julgado o primitivo acórdão do TCA Sul, de 04/03/2008, proferido na impugnação da dívida e depois anulado pelo STA e em cuja execução veio a ser proferido o seu acórdão de 05/05/2009, referido supra, em 9);

27. O processo de impugnação judicial das liquidações exequendas esteve parado entre 24/10/1996 e 21/01/1998 (fls. 216, vol. II), a aguardar designação de data para diligência de inquirição».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A ora Recorrente pediu ao Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 10 que declarasse a prescrição das obrigações tributárias correspondentes às dívidas exequendas.

O Chefe daquele serviço de finanças indeferiu esse pedido e a Executada reclamou judicialmente dessa decisão, reclamação que o Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa indeferiu por considerar que não estavam prescritas aquelas obrigações. Isto, em síntese e se bem interpretamos a sentença recorrida, porque considerou que,

- sucederam-se diversos prazos prescricionais ao longo do tempo, sendo o aplicável às obrigações tributárias em causa, atento o disposto no art. 297.º, n.º 1, do Código Civil (CC), o prazo o de dez anos previsto no art. 34.º do Código de Processo Tributário (CPT), a contar, para as dívidas até 1990, desde a data da entrada em vigor deste código – 1 de Julho de 1991 –, por «o prazo de prescrição se complementar antes da data que resultaria da aplicação da lei mais antiga (CPCI) e mais recente (LGT)»;

- a contagem do prazo iniciou-se, para as dívidas até 1990 em 1 de Julho de 1991, para as dívidas de 1991 em 1 de Janeiro de 1992 e para as dívidas de 1992 em 1 de Janeiro de 1993, e interrompeu-se com a autuação da execução fiscal em 8 de Outubro de 1993, tendo-se verificado novo facto interruptivo em 12 de Outubro de 1993, com a apresentação de impugnação judicial;

- por força da garantia prestada, em 31 de Dezembro de 1993 foi ordenada a suspensão da execução fiscal até à decisão da impugnação judicial;

- a impugnação judicial esteve parada por facto não imputável à Executada desde 24 de Outubro de 1996 e 21 de Janeiro de 1998, motivo por que cessou o efeito interruptivo decorrente da instauração da impugnação judicial;

- mas, apesar da cessação do efeito interruptivo, a contagem do prazo de prescrição não se reinicia, por força da suspensão em virtude da prestação da garantia, pelo menos até 5 de Maio de 2009, data em que o Tribunal Central Administrativo Sul decidiu o processo de impugnação judicial;

- por outro lado, em 26 de Outubro de 2010 foi apresentada oposição à execução fiscal, com prestação de garantia, oposição que apenas foi decidida em 16 de Março de 2012, período durante o qual o prazo da prescrição também não ocorreu;

- ora, «de 5/5/2009 até 20/10/2010, não decorreram mais de 1 ano, 5 meses e 21 dias e de 16/03/2012 até à presente data [a sentença foi proferida em 20 de Maio de 2013], não decorreram mais de 1 ano, 7 meses e 4 dias, o que tudo somado, perfaz 2 anos, 7 meses e 25 dias. Acrescendo a esse período o decorrido entre 01/01/1989 [(²)] e 12/10/1993 (data da autuação da impugnação) isto é, 4 anos, 9 meses e 12 dias, tudo perfaz prazo inferior a 10 anos, pelo que a dívida não se acha prescrita».

A Executada interpôs recurso da sentença, sustentado que obrigações tributárias se encontram prescritas e que a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento. Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, entende a Recorrente, em síntese, que

- sendo certo que a instauração da execução fiscal interrompeu o prazo prescricional, esse efeito cessou em virtude da paragem do processo por mais de um ano por motivo que não lhe é imputável;

- a instauração da impugnação judicial não teve efeito interruptivo do prazo, porque o mesmo já se encontrava interrompido, sendo que, como se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Janeiro de 2010, proferido no processo n.º 1148/09, «estando interrompido o prazo prescricional pela ocorrência de algum facto a que a lei associa este efeito, a posterior eclosão de outro é inócua pela impossibilidade de interromper o que já está interrompido»;

- assim, «retomando a contagem dos prazos um ano após essa data [a Recorrente refere-se, se bem interpretamos a sua posição, à data em que a execução fiscal parou] e somando-se o tempo já decorrido até à autuação da execução, chegamos à conclusão que se verificou a prescrição de todas as dívidas aqui em questão, designadamente em 1 de Julho de 2002, em 1 de Janeiro de 2003 e em 2 de Janeiro de 2004», pois «os regimes legais de prescrição devem ser aplicados em “bloco”, pelo que inexistente base legal para o Tribunal a quo considerar suspensões dos prazos de prescrição não previstas no CPT»;

- mas, ainda que assim não se entenda, «o certo é que algumas das causas suspensivas do prazo de prescrição invocadas pelo Tribunal a quo ocorreram em data anterior à entrada em vigor da LGT», sendo que «o CPT não previa causas suspensivas do prazo de prescrição», motivo por que a sentença recorrida «faz aplicação retroactiva do regime da prescrição previsto na LGT a factos ocorridos – totalmente – no decurso da vigência do CPT, o que é ilegal»; as demais causas suspensivas invocadas «sucederam quando os prazos de prescrição já tinham ocorrido».

Cumpra apreciar e decidir, sendo que a questão a dirimir, como deixámos dito em 1.8, é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando considerou que as obrigações tributárias correspondentes à dívida exequenda não estavam prescritas.

2.2.2 DA PRESCRIÇÃO

2.2.2.1 Nos autos estão a ser cobradas coercivamente dívidas provenientes de IVA dos anos de 1988 e 1990 a 1992 (cfr. facto provado sob o n.º 1).

Até 1 de Julho de 1991, esteve em vigor o Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), cujo art. 27.º estipulava o prazo de prescrição de 20 anos. Nessa data, entrou em vigor o CPT⁽³⁾, que, nos termos do art. 34.º, n.º 1, diminuiu para 10 anos esse prazo. Em 1 de Janeiro de 1999⁽⁴⁾, o referido prazo foi de novo encurtado para 8 anos pelo art. 48.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT).

Assim, antes do mais, cumpre indagar qual o prazo de prescrição aplicável.

Para se decidir a questão da sucessão das leis no tempo, impõe-se observar o disposto no art. 297.º, n.º 1 do CC⁽⁵⁾, disposição legal que a jurisprudência sempre entendeu como aplicável na determinação do prazo de prescrição no caso de sucessão de leis reguladoras do prazo no tempo⁽⁶⁾ e que o art. 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, diploma que aprovou a LGT, consagrou expressamente como aplicável ao novo prazo de prescrição nela consagrado. O que significa que cumpre averiguar se à data em que entraram em vigor as leis que encurtaram os prazos de prescrição faltava menos tempo para o prazo se completar à luz da lei antiga.

É manifesta a inaplicabilidade do prazo de 20 anos do CPCI às obrigações que se constituíram no âmbito da sua vigência, uma vez que, referindo-se a dívida mais antiga ao ano de 1988 e iniciando-se a contagem do respectivo prazo em 1 de Janeiro de 1989, nos termos do referido art. 27.º do CPCI, quando o CPT entrou em vigor – em 1 de Julho de 1991 – não tinha decorrido senão 2 anos e meio.

A questão coloca-se apenas quanto ao prazo de 8 anos da LGT relativamente ao prazo de 10 anos do CPT: se à data em que entrou em vigor a LGT (1 de Janeiro de 1999) faltava menos de 2 anos para se completar o prazo prescricional contado nos termos do CPT, será esse o prazo aplicável; se faltava ainda 2 anos ou mais, então o prazo a aplicar será o da LGT. Vejamos, tomando em conta a dívida mais antiga e a mais recente, respectivamente de 1988 e de 1992:

O prazo de prescrição de 10 anos do CPT conta-se desde 1 de Julho de 1991, data da entrada em vigor daquele Código, para a dívida de 1988 (cfr. art. 297.º do CC), e desde 1 de Janeiro de 1993, para a dívida de 1992 (cfr. art. 34.º, n.º 2, do CPT).

Tal prazo interrompeu-se em 8 de Outubro de 1993, por força da instauração da execução fiscal (cfr. n.º 1 dos factos provados e o n.º 3 do art. 34.º do CPT).

Como é sabido, no domínio do CPT as causas de interrupção aliam a um efeito instantâneo, de eliminação do período ocorrido anteriormente, um efeito duradouro, que se traduz em que a prescrição não corre enquanto o processo (cuja instauração constitui o facto interruptivo) não terminar (efeito duradouro típico dos factos suspensivos).

É certo que a paragem do processo por mais de um ano por motivo não imputável ao contribuinte faz cessar o efeito interruptivo, determinando a sua degradação em efeito suspensivo, caso em que, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 34.º do CPT, somar-se-á o tempo decorrido desde o início do prazo até à instauração do processo com o tempo que decorrer após se ter completado um ano sobre a paragem do processo.

Mas não há notícia de paragem do processo de execução fiscal por mais de um ano por motivo não imputável à Executada. A execução fiscal parou por mais de um ano, sim, mas por motivo imputável à Executada, que impugnou judicialmente em 12 de Outubro de 1993 as liquidações que deram origem às dívidas exequendas (cfr. n.º 2 dos factos provados) e prestou garantia, pelo que a execução fiscal foi suspensa por despacho de 19 de Janeiro de 1994 do órgão da execução fiscal (cfr. n.ºs 3 a 5 dos factos provados).

Assim, como bem salientou o Procurador-Geral adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, em 1 de Janeiro de 1999, data em que entrou em vigor a LGT, não havia ainda qualquer período a relevar para efeitos de contagem do prazo da prescrição⁽⁷⁾.

O que significa que o prazo a considerar relativamente a todas as obrigações tributárias em causa é o de oito anos da LGT, a contar da data da entrada em vigor desta Lei, nos termos do disposto no art. 297.º do CC, aplicável ex vi do n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

Ainda a propósito da indagação do prazo de prescrição aplicável, cumpre salientar que o método utilizado na sentença recorrida, e que a Recorrente não contesta, não relevou a causa de interrupção decorrente da instauração da execução fiscal e se limitou a considerar o termo do prazo de prescrição em abstracto, em face de cada um dos prazos que se foram sucedendo no tempo, como resulta da exposição aí feita e que ora reproduzimos:

«Sendo a dívida mais antiga relativa a IVA do período de 1 a 31 de Dezembro de 1988 e a mais recente relativa a Abril de 1992, aplicando-se o prazo do CPCI às dívidas até 1990, o prazo de vinte anos, contado do ano seguinte, apenas se completaria em 01/01/2009 ou 01/01/2011; pelo regime do

CPT, que encurtou o prazo para 10 anos, tais prazos, contados da data da sua entrada em vigor, isto é, desde 01/07/1991, completar-se-iam em 01/07/2001; quanto às dívidas de 1991 e 1992, os prazos, contados desde 01/01/1992 e 01/01/1993, completar-se-iam, respectivamente, 01/01/2002 e 01/01/2003; aplicando o regime da LGT, que reduziu o prazo para oito anos, os prazos contados da sua data de entrada em vigor, isto é, 01/01/1999, completar-se-iam em 01/01/2007.

Como assim, o regime de prescrição aplicável às dívidas é o do CPT, por o prazo de prescrição se completar antes da data que resultaria da aplicação da lei mais antiga (CPCI) e mais recente (LGT)».

Salvo o devido respeito, não é esse o método a seguir para se decidir a questão da sucessão das leis no tempo e, assim, qual o prazo de prescrição a aplicar ⁽⁸⁾. JORGE LOPES DE SOUSA indica com clareza como proceder:

«Neste momento da entrada em vigor da lei nova, à face dela falta todo o tempo que ela prevê, naturalmente. Por isso, apenas é necessário calcular o tempo que, nesse momento, falta para a prescrição à face da lei antiga. Se faltar menos tempo do que o previsto no novo prazo, é de aplicar a lei antiga. Esta contagem do prazo que falta faz-se considerando tudo o que consta da lei antiga (início, causas de suspensão e de interrupção) como se depreende do texto da parte final do n.º 1 do art. 297.º do CPPT, ao referir que o novo prazo aplica-se «a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar»; «segundo a lei antiga» significa calcular o prazo de prescrição que decorreu até à data da entrada em vigor da lei nova nos termos que a lei antiga prevê a respectiva contagem» ⁽⁹⁾.

2.2.2.1 Estabelecido que ficou que o prazo aplicável é o prazo prescricional de 8 anos previsto na LGT – motivo por que a sentença recorrida, que fez a opção pelo prazo de 10 anos do CPT, não pode ser confirmada –, cumpre, agora, verificar se tal prazo se consumou ou não.

Em 1 de Janeiro de 1999, data em que entrou em vigor a LGT e a partir da qual é de contar o prazo de prescrição, o mesmo encontrava-se suspenso por força da adesão da Executada ao regime de regularização das dívidas ao Estado previsto no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto (cfr. art. 49.º, n.º 3, da LGT, na redacção inicial ⁽¹⁰⁾, art. 5.º, n.º 5, do referido decreto-lei ⁽¹¹⁾ e o n.º 6 dos factos provados).

A referida suspensão apenas cessou com a prolação em 18 de Novembro de 2003 do despacho por que a Executada foi excluída do referido regime (cfr. n.º 6 dos factos provados) ⁽¹²⁾.

No entanto, o prazo prescricional não começou a contar-se no dia seguinte, uma vez que a execução fiscal estava parada em virtude da dedução da impugnação judicial e da prestação de garantia (cfr. art. 169.º, n.º 1, do CPPT e n.ºs 2 a 5 dos factos provados), paragem que se manteve até 5 de Maio de 2009, data em que foi decidida a impugnação (cfr. n.º 9 dos factos provados).

Ora, atento o disposto no n.º 3 do art. 49.º da LGT, na redacção inicial, a paragem do processo de execução fiscal em virtude de impugnação judicial com prestação de garantia ou dispensa da mesma suspende o prazo prescricional, o que bem se compreende, uma vez que, durante o período dessa paragem, o credor está impedido de prosseguir com a cobrança coerciva.

Poderá argumentar-se que, à data em que foi instaurada a impugnação judicial e prestada a garantia em ordem à suspensão da execução fiscal, ainda não estava em vigor a LGT, motivo por que não pode aplicar-se à situação sub judice o disposto no n.º 3 do art. 49.º daquela Lei.

Se bem interpretamos as alegações de recurso, parece ser essa a tese defendida pela Recorrente: não quando sustenta, em primeira linha, a aplicação “em bloco” dos regimes legais de prescrição ⁽¹³⁾, mas quando sustenta, subsidiariamente, que não podem relevar-se as causas suspensivas do prazo prescricional que, tendo ocorrido em data anterior à entrada em vigor da LGT, só por esta Lei foram consagradas, sob pena de aplicação retroactiva da lei [cfr. conclusões H) e I)].

Mas não tem razão. Recordemos aqui, pela sua pertinência, o que ficou dito no já citado acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Janeiro de 2010, proferido no processo n.º 1148/09:

«Deste preceito [art. 12.º do CC], tal como do artigo 12.º da LGT, retiram-se, pois, dois princípios basilares: o da não retroactividade da lei e o da sua aplicação imediata. Ou seja, a lei nova só tem, em princípio, eficácia para o futuro, apresentando, como regra, eficácia prospectiva.

Mas, como adverte ANTUNES VARELA in Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 120, pág. 151., o princípio da aplicação prospectiva assume duas faces distintas, embora complementares: salvo disposição em contrário, a lei aplica-se a factos futuros, mas quanto às relações jurídicas duradouras a lei nova aplica-se não só às relações constituídas na sua vigência como às constituídas antes que se mantenham na vigência da lei nova. E, como explicam PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA in “Código Civil, Anotado”, Vol. I, pág. 61., «Previnem-se no n.º 2, em primeiro lugar, os princípios legais relativos às condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos, ou referentes aos seus efeitos. Assim, por exemplo, as condições de validade de um contrato (capacidade, vícios de consentimento, forma, etc.), bem como os efeitos da respectiva invalidade, têm de aferir-se pela lei vigente ao tempo em que o negócio foi celebrado. (...). Se, porém, tratando-se do conteúdo do direito, for indiferente o facto que lhe deu origem, a nova lei é já aplicável. Assim, para fixar o conteúdo do direito de propriedade, ou de qualquer outro direito real, é aplicável a lei nova e não a lei da data da sua constituição. Não interessa, na verdade, saber qual foi o título constitutivo, nem qual foi, por consequência, a data da formação do direito. (...)».

Dito de outro modo, e citando BAPTISTA MACHADO in “Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil”, Almedina, págs. 29 e 18 e 19., «no n.º 2 do art. 12.º do nosso Código estabelece-se a seguinte disjuntiva: a lei nova, ou regula a validade de certos factos ou os seus efeitos, e neste caso só se aplica a factos novos, ou define o conteúdo (os efeitos) de certa relação jurídica independentemente dos factos que a essa relação jurídica deram origem, e então é de aplicação imediata (quer dizer, aplica-se, de futuro, às relações jurídicas anteriormente constituídas e subsistentes à data da sua entrada em vigor)». E acrescenta, «(...) a lei nova relativa ao conteúdo (ou efeitos) de uma relação jurídica só não abstrai dos factos que a essa relação deram origem quando define ou modela intrinsecamente esse conteúdo em função de tais factos (...) isto é, quando os efeitos ou consequências jurídicas que ela determina são o produto da valoração legal de tais factos e variam consoante essa valoração, de tal modo que se possa dizer que a aplicação da lei nova aos efeitos dum relação constituída com base num facto passado representaria uma nova valoração desse facto passado e, conseqüentemente, teria carácter retroactivo.». Sobre essa mesma norma, OLIVEIRA ASCENSÃO “O Direito, Introdução e Teoria Geral, Uma Perspectiva Luso-Brasileira”, 10.ª edição revista, Almedina, Coimbra, 1997, pág. 489, pronuncia-se em termos que se nos afiguram impressivos, estabelecendo a seguinte distinção: «1) A lei pode regular efeitos como expressão dum valoração dos factos que lhes deram origem: nesse caso aplica-se só aos novos factos. Assim, a lei que delimita a obrigação de indemnizar exprime uma valoração sobre o facto gerador de responsabilidade civil; (...); 2) pelo contrário, pode a lei atender directamente à situação, seja qual for o facto que a tiver originado. Se a lei estabelece os poderes vinculações do proprietário, pouco lhe interessa que a propriedade tenha sido adquirida por contrato, ocupação ou usucapião: pretende abranger todas as propriedades que subsistam. Aplica-se, então, imediatamente a lei nova.».

Em consonância com o que acaba de se expor, podemos fixar o seguinte entendimento: se a nova regulamentação legal se prende com qualquer facto produtor de certo efeito, ela tem, tão só, aplicação aos factos novos; já se a nova regulamentação se conexas apenas ao direito, sem referência ao facto que lhe deu origem, então a lei nova aplica-se às relações jurídicas já constituídas que subsistam à data da sua entrada em vigor.

Nesta conformidade, as normas de natureza substantiva contidas na LGT não se aplicam a factos e efeitos já consumados no domínio da lei anterior; mas se essas normas definirem o conteúdo (ou efeitos) de relações jurídico-tributárias duradouras, como é o caso da maior parte das obrigações tributárias, sem referência ao facto que lhes deu origem, elas vão aplicar-se não só às relações e situações jurídicas que se constituírem após a sua entrada em vigor, como, também, a todas aquelas que, constituídas antes, protelem a sua vida para além do momento da entrada em vigor da nova regra».

Ou seja, o prazo prescricional não começou a correr senão no dia 6 de Maio de 2009, ou seja, no dia seguinte a ter terminado a paragem da execução fiscal for força da impugnação judicial com prestação de garantia.

Na ausência de qualquer outro facto interruptivo⁽¹⁴⁾ ou suspensivo cujos efeitos se projectem nesse período, o prazo prescricional correu, pois, entre 6 de Maio de 2009 até 26 de Outubro de 2010 (perfazendo 1 anos, 5 meses e 21 dias), data em que foi instaurada a oposição à execução fiscal (cfr. n.º 20 dos factos provados), por força da qual o prazo voltou a suspender-se até 16 de Março de 2012, data em que foi proferida sentença naquele processo (cfr. n.º 21 dos factos provados).

A contagem do prazo reiniciou-se, pois, em 17 de Março de 2012, sendo que desde essa data até àquela em que foi proferida a sentença recorrida – 20 de Maio de 2013 – decorreu 1 ano, 2 meses e 4 dias.

Somando ambos os períodos atingimos 2 anos, 7 meses e 25 dias, o que significa que o prazo da prescrição – que é de oito anos – não estava consumado na data em que foi proferida a sentença recorrida, nem está agora.

O recurso não pode, pois, ser provido, devendo manter-se a decisão recorrida, se bem que com fundamentação diversa.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A determinação do prazo prescricional aplicável à obrigação tributária nascida na vigência de uma lei (CPCI) e depois sucedida por outras duas (CPT e LGT), todas três fixando prazos diferentes, faz-se de acordo com a regra do art. 297.º, n.º 1 do CC, nos termos do qual «a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que 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 - Porque no momento da entrada em vigor da lei nova, perante ela, falta todo o tempo que ela prevê, apenas é necessário calcular o tempo que, nesse momento, falta para a prescrição à face da lei antiga (e se faltar menos tempo do que o previsto no novo prazo, é de aplicar a lei antiga).

III - Essa contagem do prazo que falta faz-se considerando tudo o que consta da lei antiga (início, causas de suspensão e de interrupção), como se depreende do art. 297.º, n.º 1, in fine, do CC (ao referir que o novo prazo aplica-se «a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar»).

IV - Já no que respeita à sucessão no tempo das demais normas tributárias, designadamente daquelas que disciplinam os restantes aspectos do instituto da prescrição das obrigações tributárias, a questão resolve-se pela aplicação da regra contida no art. 12.º do CC, segundo a qual, em regra, a lei nova só se aplica para o futuro, motivo por que a solução do problema da aplicação da lei no tempo dessas normas tributárias não depende da aplicabilidade do regime previsto na lei quanto à duração do prazo de prescrição, não existindo qualquer regra ou princípio que determine a aplicação em bloco de um ou outro desses regimes, até porque não vigora no âmbito do direito obrigacional tributário o princípio da aplicação da lei mais favorável ao interessado, que apenas vale no âmbito do direito sancionatório.

V - Por força do disposto no art. 12.º do CC, as normas tributárias contidas na LGT não se aplicam a factos e efeitos consumados no domínio da lei anterior; mas se essas normas definirem o conteúdo (ou efeitos) de relações jurídico-tributárias duradouras, sem referência ao facto que lhes deu origem, elas vão aplicar-se não só às relações e situações jurídicas que se constituírem após a sua entrada em vigor, como, também, a todas aquelas que, constituídas antes, protelem a sua vida para além do momento da entrada em vigor da nova regra.

VI - A norma do n.º 3 do art. 49.º da LGT (na sua redacção inicial), que instituiu causas suspensivas do prazo de prescrição sem correspondência com as previstas na lei anterior, não dispõe sobre as condições de validade formal ou substancial do facto tributário ou da respectiva obrigação, dispondo apenas sobre o conteúdo de situações jurídicas que, com base naqueles factos, se constituíram, pelo que nada obsta à sua aplicação às situações tributárias que subsistam à data da sua entrada em vigor.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida com a presente fundamentação.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 21 de Agosto de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Madeira dos Santos* — *Fernanda Maçãs*.

(¹) Aqui, como adiante, porque usamos o itálico na transcrição, as partes que no original estavam em itálico surgem aqui em tipo normal, a fim de se respeitar o destaque que lhes foi concedido pelos autores.

(²) O Juiz, tomando como referência a dívida mais antiga – IVA de 1988 –, relevou o tempo decorrido desde o início do ano seguinte.

(³) Cfr. art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 154/91, de 17 de Abril, diploma que aprovou o CPT.

(⁴) Cfr. art. 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, diploma que aprovou a LGT.

(⁵) «A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar».

(⁶) Com interesse, vide JORGE LOPES DE SOUSA, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, Áreas Editora, 2.ª edição, págs. 87 a 98. e DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrito Editora, 4.ª edição, anotação 1 ao art. 5.º do diploma da aprovação, págs. 47/48.

(⁷) Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, Sobre a Prescrição..., págs. 96/97.

(⁸) Note-se que só estava em causa saber qual o prazo aplicável e não o regime aplicável. Quando se trata de saber qual a lei aplicável ao prazo de prescrição em curso à data da entrada em vigor de lei nova, há que convocar a regra do art. 297.º do CC. Já a sucessão no tempo das demais normas tributárias, designadamente daquelas que disciplinam os restantes aspectos do instituto da prescrição das obrigações tributárias, tem de ser resolvida pela aplicação da regra contida no art. 12.º do CC, segundo a qual, em regra, a lei nova só se aplica para o futuro. Assim, a solução do problema da aplicação da lei no tempo dessas normas tributárias não depende da aplicabilidade do regime do CPT ou da LGT no que concerne à duração do prazo de prescrição, não existindo qualquer regra ou princípio que determine a aplicação em bloco de um ou outro desses regimes, até porque não vigora no âmbito do direito obrigacional tributário o princípio da aplicação da lei mais favorável ao interessado, que apenas vale no âmbito do direito sancionatório.

Para maior desenvolvimento sobre a matéria, vide, entres outros e por paradigmático, o seguinte acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 13 de Janeiro de 2010, proferido no processo n.º 1148/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratisc/2010/32210.pdf>), págs. 45 a 56, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3130dbb82ed3ac33802576af00409bc9?OpenDocument>.

(⁹) Sobre a Prescrição ..., págs. 95/96.

(¹⁰) Redacção inicial que foi corrigida pela Lei n.º 100/99, de 27 de Julho, passando a dizer-se «o prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas ou de reclamação, impugnação ou recurso», onde antes, por manifesto lapso, se dizia que «o prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento ou prestação legalmente autorizada ou de reclamação, impugnação ou recurso».

(¹¹) Diz o n.º 5 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 124/96, de 5 de Agosto:

«O prazo de prescrição das dívidas suspende-se durante o período de pagamento em prestações».

(¹²) É numerosa a jurisprudência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no sentido de que só com o despacho de exclusão do regime do pagamento em prestações cessa a suspensão da prescrição. Por mais recente e no sentido da constitucionalidade dessa interpretação, o seguinte acórdão:

- de 18 de Janeiro de 2012, proferido no processo n.º 1162/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 18 de Abril de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2012/32210.pdf>), págs. 124 a 130, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/df2025182f7a8f2f80257991005be6aa?OpenDocument>.

(¹³) Argumentação que não procede, como resulta do que deixámos dito na nota 8 supra.

(¹⁴) Note-se que não pode relevar-se como acto interruptivo a citação efectuada em 21 de Janeiro de 1993, porque ocorreu na vigência do CPT, que não concedia a esse acto efeito interruptivo (cfr. art. 34.º, n.º 3, do CPT). Só com a redacção dada ao n.º 1 do art. 49.º da LGT pela Lei n.º 100/99, de 26/7, se passou a atribuir efeito interruptivo à citação ocorrida no processo de execução fiscal e, como resulta do que deixámos já dito na nota 8, o art. 12.º do CC impõe que a lei que disponha sobre os efeitos dos factos só visa aqueles que ocorrerem na sua vigência.

Já quanto à dedução da impugnação judicial em 12 de Outubro de 1993, embora a lei lhe concedesse efeito interruptivo, o mesmo tinha já cessado por força da paragem do processo por mais de um ano por motivo não imputável à Executada (cfr. art. 34.º, n.º 3, do CPT e o facto provado sob o n.º 27).

Acórdão de 4 de Setembro de 2013.

Assunto:

IRC. Provisões para “processos judiciais em curso”. Princípio da especialização.

Sumário:

- I — As provisões são registos contabilísticos de verbas destinadas a fazer face a um encargo imputável ao exercício, mas de comprovação futura, ou já comprovado mas de montante incerto.*
- II — Entre as provisões constituídas pelo sujeito passivo de IRC a que a lei concede relevância, permitindo que sejam «deduzidas para efeitos fiscais» no apuramento do lucro tributável, contam-se «[a]s que se destinarem a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício» [artigo 33.º, n.º 1, alínea c), do CIRC, na redacção aplicável].*
- III — Sob pena de violação do princípio da especialização dos exercícios, a justificar a desconsideração da provisão, impõe-se que esta seja constituída no (primeiro) exercício em que se verificou o risco determinante da sua constituição.*
- IV — A questão do ónus da prova só releva se, finda a instrução, o tribunal ficar com dúvidas quanto à ocorrência do facto.*

Processo n.º 164/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 50/03 do Tribunal Tributário de 1.ª instância do Porto

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., Lda.” (a seguir Impugnante ou Recorrida), na sequência do indeferimento do recurso hierárquico que interpôs da decisão da reclamação graciosa de indeferimento do pedido de anulação da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) que lhe foi efectuada com referência ao ano de 1992, por a Administração tributária (AT) ter considerado, para além do mais e na parte que ora nos interessa, que não podiam ser aceites como custos do exercício as importâncias inscritas na contabilidade como provisões para “processos judiciais em curso”, no valor de Esc. 27.990.000\$00, apresentou impugnação judicial contra essa liquidação e respectivos juros compensatórios e contra o despacho de indeferimento do recurso hierárquico.

Pediu ao Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância do Porto a anulação do despacho e liquidação impugnados e que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (¹) decidiu a impugnação judicial no sentido da extinção da instância por inutilidade superveniente da lide no que respeita aos juros compensatórios, uma vez que a respectiva liquidação foi anulada em face do pagamento do imposto efectuado ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro (²); no demais, decidiu pela procedência quanto ao despacho de indeferimento do recurso hierárquico e quanto à liquidação, que anulou, bem como condenou a AT no pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data dos pagamentos até à data da emissão da nota de crédito.

Em síntese, entendeu que não podia a AT desconsiderar o custo contabilizado pela Impugnante, no valor de Esc. 27.990.000\$00, respeitante a provisão para ocorrer a obrigações e encargos resultantes de processos judiciais em curso, uma vez que esta foi constituída de acordo com o disposto nos arts. 23.º, alínea h), e 33.º, n.º 1, alínea c), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), na redacção em vigor à data ⁽³⁾ e à qual, na ausência de indicação em contrário, se referirão todas as normas do CIRC a citar.

1.3 A Fazenda Pública recorreu da sentença para o Tribunal Central Administrativo Norte e o recurso foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«

1. A questão controvertida nos presentes autos é a de saber se a impugnante podia considerar como custo fiscal do exercício de 1992 as provisões que se destinam a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício, as quais conduziram a correcções de natureza aritmética no referido montante de 27.990.000\$00 gerando desse modo um acréscimo no activo contabilístico da impugnante, e que a Administração Tributária não aceitou.

2. Entendeu o tribunal que a provisão inscrita pela impugnante no valor de 27.990.000\$00 para fazer face a riscos emergentes de processos de natureza judicial deve ser considerada como custo fisicamente dedutível nos termos do art. 23.º, alínea h) e art. 33.º, n.º 1, alínea c), ambos do CIRC.

3. Contrariamente defende-se que a Administração Tributária ao efectuar a correcção ao resultado tributável declarado do exercício de 1992, por não consideração como custo fiscal das provisões ora em causa, actuou de conformidade com os critérios objectivamente definidos na lei.

4. Segundo o Plano Oficial de Contabilidade (POC), a constituição de provisões deve respeitar apenas às situações a que estejam associados riscos e em que não se trate apenas de uma simples estimativa de um passivo certo.

5. Na base desta consideração estão os princípios contabilísticos da especialização dos exercícios e o da prudência, porquanto se pretende que a contabilidade traduza uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da empresa.

6. Atentos estes princípios, e procurando uniformizar a fiscalidade e a contabilidade, o legislador fixou, nos arts. 33.º e 34.º do CIRC, na redacção vigente à data, regras precisas e objectivas quanto à constituição ou reforço das provisões fiscalmente dedutíveis, as quais se aplicam no caso concreto:

os créditos resultam da actividade normal da empresa,

no fim do exercício os créditos reúnam os pressupostos para serem considerados como custos, e que os mesmos estejam evidenciados como tal na contabilidade.

7. Se o factor determinante do risco não se verificar, as provisões constituídas com o fim de precaver esse risco, são anuladas por transferência para a conta de resultados, tendo em vista a sua tributação como proveitos do exercício, na esteira do que preconiza o n.º 2 do art. 33.º do CIRC, relativamente às provisões que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam.

8. A doutrina vigente é no sentido de que a constituição da provisão é obrigatória para o contribuinte que dela se pretenda aproveitar, e também no sentido de que tem de ser inscrita como tal no primeiro exercício em que ocorreram os pressupostos previstos na lei.

9. Para que a constituição ou reforço das preditas provisões, em 1992, fosse aceite como custo fiscal, teria de ser demonstrado e provado pela impugnante, pois que tal ónus lhe cabe, face ao disposto no art. 342.º do C.Civil, e hoje, art. 74.º da LGT, que o risco se verificou nesse exercício, o que não logrou fazer, carecendo de qualquer suporte legal a constituição e consideração como custo fiscal.

10. Ao não decidir desta forma, a dita sentença recorrida violou as disposições legais supracitadas.

Nestes termos,

Deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a dita decisão» (4).

1.5 A Impugnante não contra alegou.

1.6 O Tribunal Central Administrativo Norte declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso e indicou como tribunal competente este Supremo Tribunal Administrativo, ao qual o processo foi remetido a requerimento da Recorrente.

1.7 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto proferiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso. Isto, em síntese, com a seguinte fundamentação:

«Nos termos do art. 23.º n.º 1 do C. do I.R.C., aprovado pelo Dec.-Lei n.º 442-B/88, de 30/11, aplicável desde 1-1-1989, “consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes: (...) h) Provisões”.

Nos termos do art. 33.º do mesmo código, “podem ser deduzidas as seguintes provisões: (...) c) as que se destinarem a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos de exercício”.

A interpretação efectuada na sentença recorrida quanto ao previsto nestas disposições vai no sentido da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que admite a constituição de provisão desde que o encargo seja imputável ao exercício e ainda que a sua comprovação venha a ser futura – assim, ac. do S.T.A. de 28/3/95 que se cita.

E não será necessário verificar uma relação de causalidade necessária com o acto, mas apenas o risco normal decorrente de uma actividade económica, adequada à finalidade da obtenção maximizada de resultados.

Também quanto ao ónus da prova, não será de pôr em causa a apreciação efectuada quanto à imputação do dito custo em termos de poder resultar ainda a sua indispensabilidade, considerando esta como uma opção que podia ser efectuada “no interesse da empresa”, a qual se adequa ao quadro constitucional da liberdade de gestão.

Certo é que, nos termos em que se fundamentou o acto, tal como foi transcrito na sentença recorrida, se considerou ser de por em causa tal com base num outro critério relativo à indispensabilidade, o qual, esse sim, imporia uma avaliação da razoabilidade do procedimento adoptado».

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento quando considerou que a liquidação adicional de IRC ora impugnada enferma de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, ou seja, se a ora Recorrida podia ou não considerar como custo fiscal do exercício de 1992 a provisão destinada a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais que foi constituída pela ora Recorrida relativamente a um processo judicial que lhe foi movido nesse ano. Atento o teor das conclusões do recurso, a resposta a essa questão passa exclusivamente por saber se a Impugnante teria que demonstrar que foi naquele exercício de 1992 que se consumou o risco e, na afirmativa, se fez ou não essa demonstração.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos, que sujeitamos a alíneas da nossa autoria:

«*Factos provados:*

A. Por documento particular de 20/01/1987, a impugnante declarou prometeu vender a B....., que prometeu comprar, 25% indivisos do prédio sito na Rua e novo arruamento, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de sob o art. 451 e na matriz predial rústica sob o n.º 22, descrito na CRP da Maia sob o n.º 31757 – Cfr. documento de fls. 10 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

B. Por documento particular de 20/01/1987, a impugnante declarou prometeu vender a C....., que prometeu comprar, 25% indivisos do prédio sito na Rua e novo arruamento, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de sob o art. 451 e na matriz predial rústica sob o n.º 22, descrito na CRP da Maia sob o n.º 31757 – Cfr. documento de fls. 11 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

C. A impugnante foi citada em 09/04/1992 no âmbito do Proc. n.º 7520, que correu termos no 8.º Juízo Cível, 1.ª Secção, do Tribunal Cível da Comarca do Porto, instaurado por B..... e C....., através da qual peticionavam a declaração de que a Ré não cumpriu com as obrigações que havia assumido para com os Autores em promessas datadas de 20/01/1987, por facto imputável à impugnante, e que o Tribunal produzisse os efeitos da declaração da Ré faltosa, decretando-se a transferência para os Autores da propriedade do prédio urbano sito à Rua e novo arruamento, na proporção de 25% para cada, melhor discriminado no ponto antecedente – Cfr. documento de fls. 21 a 27 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

D. No âmbito do processo aludido no ponto anterior, a impugnante apresentou contestação e pedido reconvenicional, formulando pedido de reconhecimento do direito a fazer sua a quantia de Esc. 13.995.000.00 recebida a título de sinal de cada um dos reconvidos, com fundamento em incumprimento, por facto imputável aos Autores – Cfr. documento de fls. 13 a 20 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

E. No âmbito do processo a que se alude nos pontos antecedentes, foi proferida sentença, em 08/11/1993, julgando-se a acção procedente no que tange ao pedido de restituição do sinal em dobro formulado pelo Autor B..... contra a impugnante, condenando-se esta a pagar ao Autor B..... a quantia de Esc. 27.990.000.00, declarando, por outro lado, que este não tem o direito de execução específica; mais se julgou improcedente a acção no que tange ao pedido formulado pelo Autor C..... com fundamento na nulidade do contrato-promessa celebrado entre este e a impugnante – Cfr. documento de fls. 53 a 60 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

F. Mais se aludia na sentença identificada no ponto antecedente que “replicaram os AA que, em suma, mantinham tudo quanto alegaram na sua petição inicial, dizendo, também, que a Ré não goza do direito em que se baseia para formular o pedido reconvenicional. No entanto, e caso se entenda que os A.A não gozam do direito que invocaram, alteraram o pedido formulado no sentido de a Ré ser condenada a restituir a cada um dos AA o dobro do sinal prestado” – Cfr. documento de fls. 53 a 60 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos.

G. No âmbito do Recurso de Apelação n.º 336/95, que correu termos no Tribunal da Relação do Porto, em que foi Apelante C....., B..... e “A....., SA” foi proferido acórdão, em 13/02/1996, nos seguintes termos:

“Neste termos, acorda-se em julgar procedentes os dois recursos de apelação dos AA, B..... e C....., revogando-se a sentença recorrida, que é substituída pela procedência da acção, condenando-se a Ré “A....., SA” no pedido, decretando-se, consequentemente, a transferência para os AA da propriedade e posse do prédio urbano sito à Rua e novo arruamento da freguesia de, Maia, na proporção de 25% para cada um, melhor identificado no art. 1.º da petição inicial, mantendo-se improcedente, por não provado, o pedido reconvenicional formulado pelo Ré” – Cfr. documento de fls. 40 a 57 do processo físico que aqui se dá por integralmente reproduzido.

H. Em 26/09/1996, os Serviços de Fiscalização Tributária – IRC – elaboraram mapa de apuramento (Modelo DC-22), referente ao exercício de 1992, no qual foram inscritos os seguintes valores:

“Total de correcções” - “+ Esc. 29.316.230.00”;

“Lucro tributável” - “+ 14.978.498.00”;

“Lucro tributável corrigido” - “44.294.728.00”;

Com a seguinte “fundamentação das correcções efectuadas”:

“Constituiu provisões para “processos judiciais em curso” no valor de Esc. 27.990.000.00, mas:

Em face dos factos impugnados na contestação e pela formulação do pedido reconvenicional, entendemos que a provisão constituída em 1992 ao abrigo da alínea c) do n.º 1 do art. 33.º do CIRC, destinada a ocorrer ao processo judicial em curso n.º 7520-1.ª Secção do 8.º Juízo Cível da Comarca do Porto, não poderá ser fiscalmente aceite, pois a natureza das obrigações e encargos derivados do referido processo não é compatível com os pressupostos e requisitos para a constituição da provisão, uma vez que “a constituição da provisão deve estar apoiada em elementos objectivos e informações idóneas que justifiquem a natureza das obrigações e encargos derivados dos processos judiciais, o ano e o valor contabilizado. Por outro lado, o valor das obrigações e encargos cobertos pela provisão devem ser dedutíveis para efeitos fiscais”;

O pedido deduzido no processo exclui a causa de admissibilidade da provisão, dado que, a demandante pede a execução específica (que seja cumprido o contrato, ou seja, que o terreno lhe seja entregue) e a demandada reconvinde pretende fazer sua a quantia recebida a título de sinal, o que não poderá acumular com a constituição da provisão.

Mesmo que a demandante venha a ser obrigada a devolver o sinal, o movimento a fazer será meramente aquando da contabilização do sinal, e quanto aos encargos que neste caso poderá eventualmente ter que suportar, estes são imprevisíveis quanto ao ano em que poderão ser suportados e quanto ao valor, podendo até não haver lugar a qualquer encargo (de notar que a demandante não pede a restituição do sinal, mas sim a entrega do terreno).

(...) –Cfr. fls. 30 a 33 do processo de reclamação apenso aos autos.

I. No âmbito do Recurso de Revista n.º 549/96, 2 Secção, que correu termos no Supremo Tribunal de Justiça, em que foi Recorrente “A....., SA” e Recorridos C..... e B....., foi proferido acórdão, em 06/02/1997, nos seguintes termos:

“1) Os autores têm direito à execução específica dos contratos-promessa que celebraram com a Ré. 2) O acórdão recorrido não merece censura” – Cfr. documento de fls. 58 a 69 do processo físico que aqui se dá por integralmente reproduzido.

J. Em 10/04/1997 foi emitida a nota de liquidação n.º 1997 8310009175, referente ao ano de 1992, no valor de Esc. 19.899.964.00, com data limite de pagamento de 18/06/1997, sendo que o valor Esc. 8.290.737.00 diz respeito a juros compensatórios – Cfr. documento de fls. 9 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

K. Em 18/06/1997, a impugnante reclamou graciosamente da mencionada liquidação – Cfr. documento de fls. 2 a 27 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

L. Por despacho de 31/12/1999, foi proferido despacho de indeferimento da reclamação nos seguintes termos:

“Indefiro o pedido, renovando a fundamentação expendida pelos serviços da inspecção tributária, que assim integra esta decisão, sendo relevante que foi violado o princípio da prudência na constituição da provisão, na formulação que lhe é dada pelo POC, que há uma componente de subjectividade na constituição da provisão referida na alínea c) do n.º 1 do art. 33.º do CIRC e que a referência à alínea j) do art. 23.º do CIRC, sem mais, não conduz necessariamente a que as obrigações e encargos, even-

tualmente derivados do processo judicial, respeitem a factos que determinariam a sua inclusão entre os custos do exercício, atento o princípio geral contido no n.º 1 do referido artigo” – *Cfr. documento de fls. 37 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido.*

M. Em 24/02/2000, a impugnante foi notificada do despacho a que se alude no ponto anterior – *Cfr. documentos de fls. 38 e 30 verso do processo de reclamação graciosa apenso aos autos e que aqui se dão por integralmente reproduzido.*

N. Em 27/03/2000, a impugnante apresentou recurso hierárquico da decisão que recaiu sobre a citada reclamação graciosa – *Cfr. documento de fls. 40 a 60 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido.*

O. Por escritura pública de 15/03/2001, a impugnante, B..... e C..... declararam vender à firma “D....., Lda.” os prédios melhor identificados no documento de fls. 72 a 75 do processo físico e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

P. Em 23/05/2001 foi julgada extinta por inutilidade superveniente da lide a acção de divisão de coisa comum instaurada por C..... e B..... contra a impugnante (Proc. n.º 520/98, 3.ª Vara Cível, 2.ª Secção, do Tribunal Cível da Comarca do Porto) – *Cfr. documento de fls. 70 e 71 do processo físico e que aqui se dá por integralmente reproduzido.*

Q. Em 27/09/2002 foi elaborada a informação n.º 1451/02, debruçando-se sobre o recurso hierárquico apresentado pela impugnante, nos seguintes termos:

“A alínea c) do n.º 1 do art. 33.º do CIRC determina que podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões que se destinarem a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso, por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício. Assim, quando no montante da provisão constituída de harmonia com as normas contabilísticas se incluem valores que, se contabilizados por natureza, não seriam dedutíveis, tal montante não será dedutível para efeitos fiscais. Na realidade deve ter-se em conta as limitações qualitativas constantes do CIRC quanto à dedutibilidade fiscal dos custos, designadamente nos termos dos seus artigos 23.º e 42.º. Neste sentido, dispõe o art. 23.º, na parte que releva para a matéria aqui controvertida, que “se consideram custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”. Para efeitos de verificar se tais condições estão respeitadas há que averiguar se as componentes negativas (provisões) são comprovadamente indispensáveis para a prossecução daqueles fins (realização de proveitos e manutenção da fonte produtora). Em virtude de o conceito de indispensabilidade não ser objectivamente definido na lei e, sempre que se suscitem dúvidas a respeito da dedução de certos encargos ou perdas impõe-se que seja levado a cabo um exercício de análise rigorosa da natureza das operações que os originaram e a sua conexão (material e formal) com a actividade desenvolvida pelo sujeito passivo. Para esta análise ser feita devem ser consideradas as disposições legais aplicáveis à situação em concreto e também os critérios de racionalidade económica das operações que geraram aqueles custos ou perdas. Em referência ao que atrás se disse, verificamos em primeiro lugar que a actividade da recorrente é o comércio por grosso de electrodomésticos, aparelhos de rádio, etc., ou seja, não existe qualquer relação entre a actividade exercida e a transacção prometida. Verifica-se então que não existe qualquer conexão material ou formal com a actividade desenvolvida pela recorrente. Quanto à racionalidade económica entender-se-ia o comportamento da recorrente ao não outorgar o contrato definitivo – lembre-se que a recorrente prometeu vender a B..... e C....., 50% de um prédio indiviso sito na, pelo montante global de 28.000.000\$00, tendo recebido a título de sinal o montante de 27.990.000\$00 (13.995.000\$00 de cada). Não se tendo concretizado a venda por vicissitudes várias, e face ao processo judicial interposto pelos promitentes-compradores, constituiu a provisão ora controvertida – ficando, deste modo, sujeito à indemnização prevista no n.º 2 do art. 442.º do Código Civil, se por um qualquer critério de gestão empresarial, com naturais implicações em matéria fiscal, tivesse surgido a oportunidade de vender por um preço superior, mesmo considerando-se a eventual indemnização a pagar.

5- Conclusões:

Por não constarem no processo elementos que nos possam levar a concluir que, pelo facto de não terem vendido, representou um esforço acrescido de investimento que viria a produzir uma rentabilidade futura maior do que a que seria obtida com a venda e, também porque não se dá como provada a indispensabilidade daquele custo nos termos do art. 23.º do CIRC parece-nos, salvo melhor opinião, que a pretensão da recorrente deve ser indeferida, negando-se provimento ao presente recurso hierárquico.

6- Direito de Audição:

Pelo que se referiu no ponto 4.2.2.1 da presente informação, deverá ser concedido o direito de audição à ora recorrente, nos termos do art. 60.º da LGT. À consideração superior” – *Cfr. documento de fls. 62 e seguintes do processo de reclamação graciosa apenso aos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido.*

R. Por ofício datado de 30/10/2002, a impugnante foi notificada para exercer o direito de audiência prévia - Cfr. documento de fls. 35 a 39 do processo físico, junto com a petição inicial sob o documento n.º 2, que aqui se dá por integralmente reproduzidos.

S. Em 19/12/2002 foi elaborada adenda à informação n.º 1451/02 nos seguintes termos:

“A fim de dar cumprimento ao estabelecido na alínea b) do n.º 1 do art. 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) foi o contribuinte A....., SA, NIPC, com sede na,, Porto Codex, notificado do projecto de decisão, através do ofício n.º 41 552, de 30/12/2002, relativamente ao processo de recurso hierárquico n.º 1982/2000, interposto nos termos do art. 100.º do CPT, para, querendo, exercer o direito de audiência, no prazo de 10 dias. Decorrido o respectivo prazo, a reclamante não exerceu o direito por qualquer das formas prescritas na lei. Dado o exposto e tendo em atenção os factos e fundamentos invocados no projecto de despacho que se encontra no processo, propõe-se que o mesmo se convole em definitivo” – *Cfr. documento de fls. 62 e seguintes do processo de reclamação graciosa apenso aos autos.*

T. Em 19/12/2002 foi proferido o seguinte despacho:

“Concordo pelo que converto em definitivo o proj. de desp. de indeferimento do recurso, por se mostrarem válidos os fundamentos nele expostos” – *Cfr. documento de fls. 62 e seguintes do processo de reclamação graciosa apenso aos autos.*

U. A impugnante foi notificada do despacho a que se alude no ponto anterior em 20/01/2003 –Cfr. documento de fls. 62 e seguintes do processo de reclamação graciosa apenso aos autos.

V. No que concerne ao pagamento do imposto ora impugnado, a impugnante pagou € 4.490,47, em 18/06/1997, e € 53.416,11, em 27/12/2002 – Cfr. fls. 48 e seguintes do processo físico que aqui se dá por integralmente reproduzido (informação nos termos do art. 111.º do CPPT elaborada pelo S.F. do Porto 7), bem como documento de fls. 97 do processo físico que aqui se dá por integralmente reproduzido.

W. O valor de juros compensatórios de Esc. 8.290.737.00 (€ 41.354,02) foi anulado pela impugnada ao abrigo do DL n.º 248-A/2002, de 14/11 – Cfr. fls. 97 do processo físico.

X. A presente impugnação deu entrada no Tribunal, via fax, em 22/04/2003 – Cfr. documento de fls. 2 do processo físico que aqui se dá por integralmente reproduzido».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A sociedade ora Recorrida celebrou em 1987 dois contratos-promessa pelos quais prometeu, em cada um deles, vender 25% indivisos de um prédio.

Os contratos prometidos não foram celebrados na data convencionada e os promitentes-compradores instauraram contra ela uma acção judicial em 1992, pedindo a execução específica dos contratos. Mediante ampliação do pedido na réplica, os autores pediram a restituição a cada um dos autores do dobro do sinal prestado, do montante de Esc. 13.995.000.00

No mesmo ano de 1992, a sociedade ora Recorrida constituiu uma provisão do montante de Esc. 27.990.000\$00 para fazer face ao risco associado àquela acção judicial e declarou essa provisão como custo fiscal do exercício para efeitos de apuramento da matéria colectável em sede de IRC.

A AT, no âmbito das suas funções de inspecção, desconsiderou tal custo e, por isso, procedeu à correcção do lucro tributável declarado, acrescentando-lhe o montante do custo desconsiderado, em consequência do que procedeu à liquidação adicional ora impugnada. A desconsideração como custo fiscal da referida provisão assentou nos seguintes fundamentos: (i) «a natureza das obrigações e encargos derivados do referido processo não é compatível com os pressupostos e requisitos para a constituição da provisão, uma vez que “a constituição da provisão deve estar apoiada em elementos objectivos e informações idóneas que justifiquem a natureza das obrigações e encargos derivados dos processos judiciais, o ano e o valor contabilizado» e (ii) sendo que «o valor das obrigações e encargos cobertos pela provisão devem ser dedutíveis para efeitos fiscais», no caso «[o]pedido deduzido no processo exclui a causa de admissibilidade da provisão, dado que, a demandante pede a execução específica (que seja cumprido o contrato, ou seja, que o terreno lhe seja entregue) e a demandada reconvinte pretende fazer sua a quantia recebida a título de sinal, o que não poderá acumular com a constituição da provisão» e «[m]esmo que a demandante venha a ser obrigada a devolver o sinal, o movimento a fazer será meramente aquando da contabilização do sinal, e quanto aos encargos que neste caso poderá eventualmente ter que suportar, estes são imprevisíveis quanto ao ano em que poderão ser suportados e quanto ao valor, podendo até não haver lugar a qualquer encargo (de notar que a demandante não pede a restituição do sinal, mas sim a entrega do terreno)».

São estes os fundamentos que a AT utilizou para fundamentar a referida correcção do lucro tributável declarado e a consequente liquidação adicional. É à luz desses fundamentos, e exclusivamente à luz dos mesmos, que deve aferir-se a legalidade da liquidação adicional impugnada, pois para este efeito não podem considerar-se outros fundamentos que não os que foram externados aquando da prática do acto. Na verdade, em sede de contencioso de mera anulação, como o é o presente, e em que o pedido seja de anulação do acto recorrido, a legalidade deste acto deve aferir-se, atentos os vícios que lhe são assacados (as causas de pedir invocadas) ou os que sejam do conhecimento oficioso, em face

dos fundamentos externados pela Administração para a prática do acto e quando da prática deste (5). Não cumpre aferir da legalidade face a outra fundamentação que não a contextual ao acto, ainda que ela possa surgir ao julgador como mais ajustada. Não são de considerar, designadamente, os fundamentos que tenham sido utilizados pela AT para indeferir o recurso hierárquico, os quais apenas poderão ser tidos em conta se e quando se aferir da legalidade da respectiva decisão.

Dito isto, a sociedade ora Recorrida insurgiu-se contra a referida liquidação adicional, sendo que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto lhe deu razão e anulou aquele acto tributário. Em síntese, considerou que, atento o modo como foi configurado o pedido e a causa de pedir na referida acção judicial, «a Impugnante antevia ter que suportar, no futuro, em data incerta, uma perda correspondente à restituição do sinal em dobro», motivo por que optou, «em nome do princípio da prudência, inscrever, e bem, esta verba a título de provisões nos termos do art. 33.º, n.º 1, c), do CIRC»; os elementos em que a ora Recorrida se apoiou são objectivos e idóneos a justificarem a aceitação da provisão como custo fiscal.

Assim, entendeu o Tribunal que a provisão inscrita pela Impugnante para fazer face a riscos emergentes de processos de natureza judicial, no valor de Esc. 27.990.000\$00, deve ser considerada como custo fiscalmente dedutível do exercício de 1992 nos termos do art. 23.º, alínea h), e art. 33.º, n.º 1, alínea c), ambos do CIRC.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto pronunciou-se ainda quanto à indispensabilidade do custo (conexão do mesmo com a actividade do sujeito passivo para a realização dos proveitos ou a manutenção da fonte produtora), se bem que, a nosso ver, a falta desse requisito não tenha sido invocada pela AT como fundamento da correcção do lucro tributável declarado e da consequente liquidação adicional, como resulta da transcrição acima feita (cfr. facto provado sob a letra H), extraída do mapa de apuramento (Modelo DC-22). A esse propósito, considerou que a AT só pode desconsiderar custos com esse fundamento «quando se verifiquem fortes motivos que convençam de que eles foram incorridos para além do objectivo social, ou seja, na prossecução de interesses que não o empresarial», sendo que, quanto ao ónus da alegação e prova dessa indispensabilidade, ficou dito na sentença, por remissão para o entendimento de ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, que o mesmo «apenas deverá incidir sobre o sujeito passivo nos casos em que a Administração Fiscal se fundamente num juízo de razoabilidade geral sobre a provável desconformidade de uma operação ou despesas com o escopo societário» (6).

Na verdade, após um amplo e participado debate, podemos hoje considerar aceite pela doutrina e pela jurisprudência um conceito de *indispensabilidade* que, afastando-se definitivamente da ideia de causalidade entre os gastos e rendimentos, põe a tónica na relação dos gastos com a actividade prosseguida pelo sujeito passivo, ou seja, considerando que o referido conceito de *indispensabilidade* se verifica sempre que os gastos sejam incorridos no interesse da empresa, na prossecução das respectivas actividades.

A Fazenda Pública discorda da sentença, sustentando que a AT, ao efectuar a correcção do resultado tributável declarado do exercício de 1992, por não considerá-lo como custo fiscal das provisões ora em causa, actuou de conformidade com os critérios objectivamente definidos na lei.

Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões [sendo por estas que se afere do objecto e âmbito do recurso, como resulta dos arts. 684.º, n.º 3, e 685.º-A, n.º 1, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)], a discordância da Fazenda Pública com a sentença refere-se exclusivamente à falta de demonstração, que entendeu competir à Impugnante, de que o risco justificativo da constituição da provisão se verificou no ano de 1992 (cfr. conclusão 9).

Na verdade, ao longo das demais conclusões, a Recorrente limitou-se a expender considerandos doutrinários em torno das provisões e da sua susceptibilidade (requisitos a que devem obedecer) para serem considerados custos fiscais, sendo que apenas na conclusão 9 registou os motivos por que discorda da sentença, a saber: «Para que a constituição ou reforço das preditas provisões, em 1992, fosse aceite como custo fiscal, teria de ser demonstrado e provado pela impugnante, pois que tal ónus lhe cabe, face ao disposto no art. 342.º do C. Civil, e hoje, art. 74.º da LGT, que o risco se verificou nesse exercício, o que não logrou fazer, carecendo de qualquer suporte legal a constituição e consideração como custo fiscal».

Ou seja, se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, a AT não põe em causa a possibilidade de a Impugnante constituir provisão para fazer face ao risco que lhe advém desse processo; o único motivo por que discorda da sentença é porque considera que a verba provisionada pela ora Recorrida para fazer face ao risco que lhe pode advir do processo judicial que contra ela foi instaurado em 1992 não podia aceitar-se como custo do exercício desse ano, a menos que a Impugnante tivesse demonstrado que esse risco se verificou nesse ano, demonstração que não logrou efectuar.

2.2.2 DA DEDUTIBILIDADE PARA EFEITOS FISCAIS DA PROVISÃO PARA COBERTURA DE OBRIGAÇÕES E ENCARGOS DE PROCESSOS JUDICIAIS EM CURSO

2.2.2.1 Relativamente às provisões e ao seu tratamento em sede de IRS, permitimo-nos chamar à colação, pela síntese especialmente feliz, os considerandos de RUI DUARTE MORAIS, que, com a devida vénia, passamos a citar:

«As provisões são registos contabilísticos de verbas destinadas a fazer face a um encargo imputável ao exercício, mas de comprovação futura, ou já comprovado mas de montante incerto.

Tal como uma pessoa cautelosa, quando confrontada com uma despesa previsível, põe antecipadamente de lado o dinheiro necessário para a satisfazer, também uma empresa providente deve preservar certa fracção dos seus resultados para se precaver contra perdas que reputa de prováveis.

Note-se, porém, que na constituição de uma provisão não está, directamente, em causa a criação de uma “reserva monetária”, mas a consideração de um custo, o que tem como consequência que o lucro apurado (e, portanto, também o lucro distribuível) seja menor.

A consideração de uma provisão como custo de um determinado exercício dá tradução prática a dois dos seus princípios da contabilidade:

- o princípio da prudência (tomam-se em consideração, no apuramento dos resultados do exercício, os riscos previsíveis e as perdas eventuais derivadas de um facto nele ocorrido);

- o princípio da especialização dos exercícios (imputa-se ao exercício em que o facto ocorreu o seu – ainda que só meramente possível – custo). A não constituição da provisão num dado exercício (ou a sua constituição por valor insuficiente) resulta numa violação deste princípio, na medida em que terá como efeito deslocar para outros exercícios custos pertencentes àquele.

A constituição de provisões envolve um elevado grau de subjectividade por parte da empresa, v.g., na apreciação dos factos que, no seu entender, poderão gerar, no futuro, perdas. Ou seja, uma empresa cautelosa tenderá – e bem – a efectivar provisões, decidindo quais os factos que as devem legitimar e respectivo montante. Por ser este um procedimento correcto, compreende-se a intencional flexibilidade das regras contabilísticas.

Porém, a lei fiscal tem que assumir uma perspectiva mais restritiva. Caso fossem aceites como custo fiscal a totalidade ou, pelo menos, a generalidade das provisões que a empresa decidiu constituir, estaria aberto caminho fácil para se evitar ou, pelo menos, adiar a tributação (para se conseguir uma redução artificial do lucro tributável, através da constituição de provisões excessivas).

Daí que as regras fiscais se afastem das contabilísticas, sendo muito mais densas, ou seja, resulte, em muito, reduzida a projecção fiscal dessa margem de discricionariedade contabilística. O mesmo é dizer que será normal existirem provisões registadas na contabilidade que não são aceites como custo fiscal, que, também nesta medida, o resultado final seja diferente do contabilístico»⁽⁷⁾.

2.2.2.2 Entre as provisões constituídas pelo sujeito passivo de IRC a que a lei concede relevância, permitindo que sejam *«deduzidas para efeitos fiscais»*, contam-se *«[a]s que se destinarem a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício»* [art. 34.º, n.º 1, alínea c), do CIRC, correspondente ao art. 33.º na versão do Código que consideramos].

Citamos de novo RUI DUARTE MORAIS, a propósito das provisões para processos judiciais em curso:

«Destinam-se a registar valores que a empresa pode vir a ser obrigada a pagar em consequência de litígios de natureza judicial.

Essas obrigações, cuja existência e/ou montante estão dependentes de decisão judicial, têm de corresponder a factos que originem um custo fiscalmente aceite»⁽⁸⁾.

É certo que o mesmo Autor, pertinentemente, adverte que, esta correspondência *«repõe a questão do que se deve entender por custo fiscal, nomeadamente o requisito da indispensabilidade»* e, como exemplo de uma situação em que *«permanecerá em aberto a discussão sobre se tal custo deve ou não ser considerado “indispensável” e, portanto, se é ou não aceite para fins fiscais»*, indica aquele em que *«a empresa for demandada para pagamento de uma indemnização pelo não cumprimento de um contrato-promessa (p. ex., a empresa decidiu não celebrar o contrato prometido por considerar não ser essa a melhor opção em termos empresariais)»⁽⁹⁾.*

Pese embora a pertinência das dúvidas suscitadas por RUI DUARTE MORAIS em torno da indispensabilidade enquanto requisito da relevância como custo fiscal da despesa respeitante à indemnização devida pelo incumprimento de um contrato-promessa, convém não perdermos de vista o que deixámos dito quanto à fundamentação da liquidação impugnada e quanto aos fundamentos do presente recurso: a AT desconsiderou como custo fiscal o montante provisionado pela ora Recorrida para fazer face ao risco decorrente da acção judicial instaurada contra ela pelos promitentes-compradores porque entendeu que a provisão não estava apoiada *«em elementos objectivos e informações idóneas que justifiquem a natureza das obrigações e encargos derivados dos processos judiciais, o ano e o valor contabilizado»* e que o pedido deduzido no processo – a execução específica – não justifica a constituição de provisão; por outro lado, a razão por que a Fazenda Pública discorda da sentença proferida nestes autos é a de a Impugnante não ter alegado e demonstrado, como considerou que lhe competia, que o risco para ela decorrente da acção judicial em causa se verificou no exercício de 1992.

2.2.2.3 Na verdade, para que a provisão seja aceite como custo fiscal de um determinado exercício, impõe-se que seja respeitada uma determinada conexão temporal entre o exercício em que se constituiu a provisão para fazer face ao risco associado ao processo judicial e o momento da verificação desse risco. Dito de outro modo, é preciso assegurar que estas não sejam feitas apenas para adiar a tributação⁽¹⁰⁾, assim maximizando as economias fiscais.

A não ser assim, estaria a permitir-se ao contribuinte escolher o exercício em que lhe fosse mais conveniente diminuir a sua matéria tributável, em flagrante violação do princípio da especialização dos exercícios e do disposto no art. 18.º, n.º 1, do CIRC⁽¹¹⁾.

Como salienta SALDANHA SANCHES, «o âmbito de escolha das empresas para a decisão sobre a realização das provisões constitui uma das zonas mais densamente regulamentadas no Código do IRC.

E bem se compreende que assim seja: a realização de provisões, orientada pelo princípio da prudência e conduzindo sempre a uma redução do lucro distribuível e do lucro tributável é o meio mais simples de obter um adiamento de tributação.

E por isso facilmente se pode entender que estejamos numa zona onde a lei, em vez de confiar ao sujeito passivo do imposto uma ampla possibilidade de escolha quanto à realização das provisões, cabendo a este mediante o recurso aos são princípios da contabilidade – conceito impregnado de um conteúdo normativo que ainda hoje pode ser usado – preferiu delimitar cuidadosamente a sua decisão.

[...]

Regulamentação particularmente densa no caso das dívidas: em que (a)os diversos prazos da mora vai corresponder a maior ou menor permissão para provisionar.

Se isto é assim no caso das dívidas, já o mesmo se não passa na zona das provisões para litígios em curso.

Aqui o que encontramos é apenas o art. 33.º do CIRC, que nos diz podem ser feitas provisões que se destinem a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinam a inclusão daqueles entre os custos de exercício.

E pouco mais.

Contudo, como afirma Freitas Pereira, tem de haver regras claras quanto ao momento de constituição de provisões para que estas não sejam feitas apenas para maximizar as economias fiscais.

Mas como também o mesmo autor escrevia posteriormente em relação a provisões para riscos e encargos no caso particular das provisões constituídas para processos judiciais em curso [...] «é mais difícil, dada a sua natureza, estabelecer regras precisas».

E dada esta ausência de regras no balanço fiscal, as regras para o momento em que deve ser feita a provisão têm que ser encontradas nos princípios contabilísticos»⁽¹²⁾.

De igual modo, MARIA DOS PRAZERES LOUSA, salienta que «a constituição das provisões para riscos e encargos é consequência lógica e directa da aplicação dos princípios contabilísticos da «especialização dos exercícios» e da prudência, e por essa razão deve orientar-se segundo duas vertentes:

- a 1.ª concretiza-se na necessidade de relevar contabilisticamente e imputar a cada exercício todos os factos ou acontecimentos susceptíveis de afectar no futuro o património e os resultados da empresa, papel atribuído na generalidade dos casos às provisões;

- a 2.ª apela para a própria conceptualização do carácter previsional do risco e eventualidade dos encargos futuros e ainda para a determinação do factor gerador que implica a sua imputação a um dado exercício» (sublinhado nosso)⁽¹³⁾.

2.2.2.4 Como deixámos já dito, a Recorrente não põe em causa a constituição da provisão para a cobertura de encargos ou obrigações resultantes da acção judicial instaurada contra a Recorrida pelos promitentes-compradores, nem põe em causa o seu montante (que este corresponda aos custos que seriam de imputar ao exercício se fossem conhecidos no decurso do mesmo), mas apenas o momento em que foi constituída a provisão, ou seja, que esta tenha sido constituída e relevada fiscalmente como custo do exercício do ano de 1992. Sustenta que a Recorrida não demonstrou, como lhe competia, que os factos que motivaram a constituição da provisão em causa tenham ocorrido em 1992.

Por isso, como também já deixamos referido, no presente recurso há apenas que verificar se ficou demonstrado que o risco de perda proveniente de obrigações que resultem dessa acção judicial ocorreu em 1992.

Só após, caso se verifique que essa demonstração não foi feita, haverá que apurar sobre quem recaía o ónus da prova desse facto.

No caso, a provisão foi constituída para a Recorrida se precaver contra as responsabilidades (obrigações) que lhe possam advir da acção judicial contra ela intentada pelos promitentes-compradores relativamente ao contrato de compra e venda acima mencionado.

Como bem salientou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, essa acção judicial poderia – num juízo de prognose efectuado em 1992 –, entre outros desfechos possíveis, desembocar nos seguintes resultados: (i) procedência da acção intentada pelos Autores, por incumprimento impu-

tável à ora Recorrida, substituindo-se o tribunal à declaração negocial em falta da aí ré, declarando a transferência da propriedade para os autores, (ii) improcedência da acção e procedência do pedido reconvenional, por incumprimento imputável aos autores, declarando o Tribunal que assistia à ora Recorrida, aí ré reconvinde, fazer sua a quantia recebida a título de sinal e (iii) procedência da acção intentada pelos autores, por incumprimento definitivo imputável à ora Recorrida, condenando esta a restituir aos autores o sinal em dobro.

Manifestamente a Recorrida podia e, prudentemente, devia antever como possível que, em data incerta do futuro, tivesse uma perda correspondente à restituição do sinal em dobro, que era uma das consequências possíveis da procedência daquela acção, tendo em conta que esse foi um dos pedidos formulados pelos autores.

Por isso, está justificada a constituição da provisão que, como deixámos já dito, se destina a assegurar o cumprimento de obrigações, encargos ou indemnizações que possa ter que vir a suportar por força de processos judiciais. A ora Recorrida, preventivamente, em face da possibilidade de vir a ser condenada a restituir o sinal em dobro, constituiu uma provisão desse montante para se precaver contra essa eventualidade.

Aliás, reiteramos, a Recorrente não contesta a constituição da provisão para a cobertura de encargos ou obrigações resultantes da acção judicial instaurada contra a Recorrida pelos promitentes-compradores, nem põe em causa o seu montante (que este corresponda aos custos que seriam de imputar ao exercício se fossem conhecidos no decurso do mesmo), mas apenas o momento em que foi constituída a provisão, ou seja, que esta tenha sido constituída e relevada fiscalmente como custo do exercício do ano de 1992.

Salvo o devido respeito, não estando, como não está, posto em causa que a referida acção foi instaurada em 1992, não vislumbramos, nem a Recorrente refere, que outros elementos seriam requeridos para justificar o provisionamento da referida verba nesse ano.

De acordo com as regras contabilísticas, *maxime* o princípio da especialização dos exercícios, a ora Recorrida constituiu a provisão no ano em que teve conhecimento do risco que sobre ela impendia, isto é, no ano em que teve conhecimento de que contra ela havia sido formulado o pedido judicial de restituição do sinal em dobro.

Por outro lado, não há indícios de que a constituição da provisão nesse exercício e não em qualquer outro (evidentemente, antes do trânsito em julgado da decisão da acção judicial em causa) tenha obedecido ao intuito de manipular o lucro tributável e, assim, diferir a tributação para momento ulterior.

Por tudo o que ficou dito, entendemos que o recurso não merece provimento.

2.2.2.5 Em face da resposta que foi dada à questão anterior, não há que indagar sobre quem recai o ónus da prova, como adiantámos já.

Em sede do processo judicial tributário, em regra, não existe um ónus da prova subjectivo ou formal, ou seja, a obrigação da parte lograr a prova dos factos do seu interesse, de carrear para o processo a prova desses factos, sob pena de vê-los decididos como não provados.

O ónus da prova e as regras da sua repartição têm no processo tributário, essencialmente, a função de pôr termo às situações em que o tribunal, após a instrução, chega a uma situação de falta de convicção sobre os factos que interessam para a decisão da causa (*non liquet*). Como o tribunal não se pode abster de decidir, terá então que fazer funcionar as regras do ónus da prova, decidindo contra a parte que tem o ónus da prova. Ou seja, plenamente cumprido que esteja o princípio do inquisitório, se o tribunal permanecer em dúvida, fazem-se funcionar as regras da repartição ónus da prova, em ordem a determinar a decisão sobre o facto incerto.

Como é óbvio, se, finda a instrução, o tribunal não tiver dúvidas quanto à ocorrência do facto, não há que fazer apelo às regras do ónus da prova.

Assim, salvo o devido respeito, não há que indagar sobre quem recai o ónus da prova da demonstração de que o risco que deu origem à constituição da provisão em causa ocorreu em 1992.

2.2.3 CONCLUSÕES

Por tudo quanto ficou dito, o recurso não merece provimento e, preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - As provisões são registos contabilísticos de verbas destinadas a fazer face a um encargo imputável ao exercício, mas de comprovação futura, ou já comprovado mas de montante incerto.

II - Entre as provisões constituídas pelo sujeito passivo de IRC a que a lei concede relevância, permitindo que sejam «deduzidas para efeitos fiscais» no apuramento do lucro tributável, contam-se «[a]s que se destinarem a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício» [art. 33.º, n.º 1, alínea c), do CIRC, na redacção aplicável].

III - Sob pena de violação do princípio da especialização dos exercícios, a justificar a desconsideração da provisão, impõe-se que esta seja constituída no (primeiro) exercício em que se verificou o risco determinante da sua constituição.

IV - A questão do ónus da prova só releva se, finda a instrução, o tribunal ficar com dúvidas quanto à ocorrência do facto.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença na parte recorrida.

Sem custas, por a Recorrente delas estar isenta na legislação aplicável (art. 3.º, n.º 1, do Regulamento das Custas dos Processos Tributários).

Lisboa, 4 de Setembro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

(¹) Entretanto, o Tribunal Tributário de 1.ª instância do Porto foi extinto, tendo-lhe sucedido nas respectivas competências o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

(²) Nos termos do disposto no art. 2.º, n.º 1, do referido diploma legal, «[o]pagamento, no todo ou em parte, do capital em dívida até 31 de Dezembro de 2002 determina, na parte correspondente, dispensa dos juros de mora e dos juros compensatórios».

(³) O CIRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, veio a ser alterado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

(⁴) Aqui, como adiante, porque utilizámos o itálico nas transcrições, para os segmentos que se encontravam em itálico no original usámos o tipo normal, de modo a manter a distinção aí efectuada.

(⁵) Uma das características que se exige à fundamentação dos actos tributários é a da contemporaneidade, ou seja, a fundamentação deve ser coeva da prática do acto, não relevando para apreciação da validade formal do acto a fundamentação diferida ou expandida ulteriormente.

(⁶) Ciência e Técnica Fiscal n.º 401, A dedutibilidade de custos em IRC: reflexões sobre custos incorridos em actividades isentas e não tributáveis.

(⁷) Apontamentos ao IRC, Almedina, 2009, págs. 119-120.

(⁸) Idem, pág. 128.

(⁹) Ibidem.

(¹⁰) Nos termos do disposto no n.º 2 do art. 33.º do CIRS, «As provisões a que se referem as alíneas a) a c) do número anterior que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que foram utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos neste artigo, considerar-se-ão proveitos do respectivo exercício».

(¹¹) Nos termos deste preceito, «Os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios».

(¹²) Jurisprudência Fiscal Anotada do Supremo Tribunal Administrativo, 2001, Almedina, págs. 19 a 23.

(¹³) Alguns contributos para a revisão fiscal das provisões, Ciência e Técnica Fiscal n.ºs 331/333, pág. 119.

Acórdão de 4 de Setembro de 2013.

Processo n.º 816/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. A Fazenda Pública, notificada do acórdão proferido nestes autos, veio pedir a respectiva reforma quanto a custas.

Alegou o seguinte:

1 - Nos termos do Acórdão ora notificado foi a reclamante, Fazenda Pública, condenada em custas.

2 - Contudo, o presente processo é uma impugnação judicial, que foi interposta antes de 1/01/04.

3 - Assim, ao mesmo aplica-se o anterior Código das Custas Judiciais, aprovado pelo DL 224-A/96, de 26/11, na redacção anterior às alterações introduzidas pelo DL n.º 324/03, de 27/12, dado que estas só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor.

4 - Deste modo há que ter em conta o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 2º do referido CCJ, que continha uma isenção subjectiva de custas relativamente ao Estado, incluindo os seus serviços ou organismos, ainda que personalizados.

5 - Onde, no presente processo, não podia a recorrente, Fazenda Pública, ser condenada em custas, por o Estado estar delas isento.

Termina pedindo a reforma do acórdão, quanto a custas, por a reclamante estar delas isenta.

II. Com dispensa de vistos dos Exmos. Conselheiros Adjuntos, dada a simplicidade da questão a apreciar, dir-se-á, decidindo, que tem razão a recorrente.

Com efeito a recorrente está, no caso vertente, realmente isenta de custas, nos termos dos preceitos citados: uma vez que a presente impugnação judicial foi interposta antes de 01/01/2004, é ao

caso aplicável o revogado Código das Custas Judiciais (CCJ), aprovado pelo DL n.º 224-A/96, de 26/11 (na redacção anterior às alterações introduzidas pelo DL n.º 324/03, de 27/12, dado que estas só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor), pelo que releva o então disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º desse mesmo Código das Custas Judiciais, normativo em que se previa uma isenção subjectiva de custas relativamente ao Estado, incluindo os seus serviços ou organismos, ainda que personalizados.

A reforma quanto a custas tem, portanto, fundamento legal — alínea b) do n.º 1 do art. 669º do CPC, procedendo, assim, a pretensão da recorrente.

III. Face ao exposto, decide-se reformar o acórdão quanto a custas, consignando-se que «Não são devidas custas, visto que a recorrente Fazenda Pública delas está isenta».

Sem custas.

Lisboa, 4 de Setembro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 4 de Setembro de 2013.

Assunto:

Recurso de Revista Excepcional. Requisitos.

Sumário:

- I — No recurso de revista excepcional — que não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas “como uma válvula de segurança do sistema” — está excluída a apreciação de questões de facto caso não se verifique a situação prevista na parte final do n.º 4 do artigo 151.º do CPTA.*
- II — Por outro lado, tendo a questão colocada natureza casuística, cuja apreciação depende da análise de elementos de prova e da concreta relevância que lhes foi dado pelo julgador para efeitos de saber se determinados elementos indiciários permitem inferir, com uma grau de probabilidade elevada, a simulação das operações subjacentes a facturas que titulam custos fiscais, não se podem considerar preenchidas as características de generalidade, complexidade e susceptibilidade de generalização da controvérsia inerentes às questões que legitimam a interposição do recurso excepcional de revista.*
- III — O mesmo se diga quanto à colocada questão da violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade, por essa violação se reconduzir, também, à invocação de discordância da factualidade julgada provada e não provada e à discordância quanto ao sentido do julgado. Além de que, também aqui, estamos perante uma situação pontual, que, por um lado, não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem reveste uma importância fundamental do ponto de vista social.*

Processo n.º 995/13-30.

Recorrente: A..., S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., S.A., veio interpor recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, do acórdão do TCA Norte que negou parcial provimento ao recurso que interpusera da sentença proferida no processo de impugnação judicial instaurado contra acto de liquidação de IRC, acórdão que determinou a anulação dessa liquidação apenas na parte respeitantes às correcções efectuadas pela Administração Tributária aos custos fiscais suportados pelas facturas emitidas pela sociedade B....., Ld^a, mantendo-a na parte tocante às correcções efectuadas aos custos fiscais suportados pelas facturas emitidas pelas sociedades C....., Ld^a e D....., Ld^a.

1.1. As alegações mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

A) Na ausência de previsão concreta por parte do CPPT do recurso de Revista, deve ser aceite o presente, apesar da sua previsão se encontrar no art. 150º do CPTA, nos termos do art. 2º daquele Código.

B) O presente recurso cumpre todos os requisitos estabelecidos no art. 150º do CPTA, pelo que o mesmo deve ser admitido.

C) Ora, no caso em apreço - face às razões que levaram o TCA a confirmar a decisão de primeira instância na parte em que a mesma se mostra desfavorável á Recorrente - já não está em causa, apenas, a apreciação do caso individual do Recorrente, mas de duas questões muito mais gerais: a primeira que se prende com os requisitos e condições em que se pode dar a inversão do ónus da prova; e a segunda que se prende com a possibilidade de extrair consequências jurídicas diferentes partindo de factos iguais, ou seja, a aplicabilidade do princípio da igualdade.

D) Diríamos nós que, numa interpretação jurídica sem precedentes na nossa jurisprudência, o acórdão recorrido a fazer escola, permitirá que a Autoridade Tributária possa, só porque quer, ou lhe dá jeito, fazer tábua rasa do que refere o art. 75º da LGT e, sem mais, obrigar o contribuinte a fazer o esforço de prova de que os factos inscritos na sua contabilidade correspondem à verdade.

E) Não foi essa a intenção do legislador.

F) Por outro lado, o Acórdão recorrido a manter-se tal como proferido, lança a confusão quanto à boa aplicação do princípio da igualdade, nomeadamente quando trata situações iguais de formas diferentes.

G) Se a apreciação dos factos conducentes à confirmação da decisão de primeira instância pode, em abstrato, consubstanciar a apreciação de uma situação concreta e determinada, não podemos deixar de fazer notar que tal situação tem, objetivamente, implicações relevantes em termos comunitários e reveste-se de particular sensibilidade social.

H) O Acórdão proferido tem claras implicações - para o futuro - em todas as ações que venham a ser intentadas contra a Autoridade Tributária, por quaisquer contribuintes, dado que a partir de agora estes terão sempre que provar a veracidade dos atos inscritos nas respetivas contabilidades, sem qualquer proteção legal.

I) Não nos esqueçamos que, no caso concreto, quando o Acórdão recorrido dá como falsas as transações ocorridas entre a Recorrente e dois dos seus fornecedores, fá-lo à luz dos conhecimentos à data e acontecimentos posteriores e sempre com base em factos que vieram à luz com outras inspeções que não à Recorrente.

J) O Acórdão recorrido acabou por adoptar uma interpretação, que com a devida vénia, não tem correspondência na letra ou espírito da Lei, nomeadamente o art. 75º da LGT e o art. 226º da CRP.

K) Por isso, pelas consequências futuras que tal Acórdão pode vir a criar, no que concerne à relação entre os contribuintes e o Estado, mormente, a Autoridade Tributária, deixando a mesma de ser equilibrada e regida por critérios de estrita legalidade, entendemos que não pode esse Venerando Tribunal deixar de receber a presente Revista na medida em que as questões jurídicas que estão aqui em causa — para além de terem implicações relevantes em termos comunitários e se revestirem de particular sensibilidade social — são fundamentais para uma melhor aplicação do Direito.

L) Por força do art. 140º do CPTA, aplicam-se ao recurso de Revista, as normas do Código de Processo Civil, em tudo o que ele for omissivo.

M) Nos termos do n.º 2 do art. 684º do C.P.C. quando “(...) a parte dispositiva da sentença contiver decisões distintas, é igualmente lícito ao recorrente restringir o recurso a qualquer delas, uma vez que especifique no requerimento a decisão de que recorre (...)”

N) Assim, a Recorrente delimita o objeto do presente Recurso de Revista à parte da decisão do Acórdão recorrido que lhe foi desfavorável, e confirmou a decisão de primeira instância.

O) Para o que aqui nos interessa, o Acórdão recorrido estabeleceu que os indícios eram suficientes, para ilidir aquela presunção legal, dado que foi apurado pela administração tributária:

C.....:

✓ Falta de instalações adequadas;

✓ Inexistência de empregados ou veículos automóveis;

✓ Inexistência de contabilidade ou documentos suporte; e

✓ Existência de apenas um fornecedor identificado, que não tem instalações conhecidas e recebe sempre em dinheiro.

D.....:

✓ Instalações conhecidas não têm praticamente nenhum movimento, equipamento ou matérias-primas;

✓ A máquina de pesagem e corte está degradada e sem sinal de uso;

✓ Possuía um veículo ligeiro de mercadorias, vendido no ano em que registou um aumento de 122% de vendas, não acompanhado do aumento de custos e outros factores de produção;

✓ Cessou o contrato de arrendamento do estabelecimento em Leça da Palmeira;

✓ Adquiriu apenas dois computadores, com um programa de faturação que permitia a alteração de documentos e a emissão de mais do que um documento com o mesmo número;

✓ Os pagamentos por cheques são levantados ao Balcão;

✓ Os locais de descarga não coincidem com os locais de carga;

✓ Incongruências entre as guias de remessa que emite e as guias de transporte; e

✓ Declara a venda de mercadoria à recorrente que não podia possuir.

P) Em relação às C....., a administração tributária logrou apurar 4 indícios.

Q) A inexistência de instalações adequadas: o ponto 3.1.1.2.2.1.1 (fls. 62) do Relatório refere que o sócio gerente da C....., era também sócio e gerente de mais 5 sociedades, sendo que a sociedade “E.....” se dedica à mesma atividade das “C.....” e da “F.....” - cfr. fls. 63 do Relatório.

R) Em face do que é referido no próprio Relatório, a na ausência de qualquer investigação que poderia e deveria ser feita às outras 5 sociedades do Sr. G....., por parte da administração tributária, não se pode concluir que este facto (inexistência de instalações adequadas) é um facto-índice, tal como se refere no Acórdão.

S) A inexistência de empregados e veículos automóveis, também não pode constituir um facto-índice, com força suficiente para derogar o princípio da verdade da escrita, porquanto é o próprio relatório que a fls. 63 refere que — na inquirição ao Sr. G....., sobre os motivos da constituição da “E.....” — a mesma foi constituída para dividir os materiais transacionados assim como os correspondentes valores (resultados).

T) Significa isto que o Sr. G....., fazia entre as sociedades que tinha, as operações que mais lhe interessavam, e este facto não motivou a administração tributária. Não existiu qualquer aprofundamento, é que o Sr. G..... disse aos Srs. Inspectores que dividia os materiais pelas empresas...

U) Onde os dividia, como os dividia, com que rigor formal e material, nada se sabe...

V) Há que concluir que este facto não passa dum facto menor, explicado e não é conducente ao fim pretendido.

W) A inexistência de contabilidade e dos documentos de suporte, só por si nada revela, dado que a administração tributária não carrou para os autos qualquer resultado da inspeção às outras sociedades do Sr. G....., e teria sempre os dados que constavam das declarações fiscais da “C.....”.

X) Nas declarações tomadas, o Sr. G..... referiu igualmente que os computadores e os documentos da sua escrita, arderam num incêndio em Lisboa, quando trasladava os mesmos, dado que a viatura onde se encontravam ardeu.

Y) Foi junto igualmente ao Relatório um auto dos Bombeiros, onde é dada nota dessa ocorrência.

Z) O facto de não existir contabilidade e documentação, não significa que a mesma fosse falsa, haveria que a reconstituir até onde fosse possível, o que não foi feito.

AA) Neste particular a Recorrente deu todo o apoio à administração tributária, fornecendo cópia de todos os documentos que serviram de base a todas as transações com a “C.....”.

BB) Assim, este facto nada indicia e também não tem a virtualidade que lhe é dada no douto Acórdão de que se recorre.

CC) A existência de apenas um fornecedor identificado, que recebe em dinheiro e não tem instalações conhecidas, poderia eventualmente ser estranho, mas estranheza não é suficiente para constituir um facto que levante a suspeita de simulação de negócio.

DD) Apesar das justificações dadas ao longo de todo o processo neste particular pela Recorrente, sempre se dirá que não pode ser imputada à Recorrente o ónus de ter que verificar pela idoneidade dos fornecedores dos seus fornecedores: saber quem são, onde estão, como pagam e recebem, onde compram, etcetera...

EE) O Acórdão não só refere, como requisito dos indícios, que os mesmos sejam fundados, ou seja, suficientemente fortes, para abalar a presunção legal, como também que estejam apoiados em critérios objetivos.

FF) Em todos os 4 itens acima não existe qualquer critério objetivo que lhes serviu de base, não passam de meras suposições.

GG) Não só inexistem factos índice que permitam derogar o princípio da veracidade da escrita, como também a Recorrente prestou informações que permitiriam à administração fiscal aprofundar as suas investigações e ilibá-la das suspeitas que era objecto.

HH) Os factos índice, plasmados no Acórdão Recorrido, em relação às transações com esta sociedade são mais numerosos em termos de quantidade, mas nem por isso melhores em termos de qualidade.

II) O facto correspondente ao abandono das instalações conhecidas foi constatado quando os Srs. Inspectores se deslocaram à empresa “D.....”.

JJ) O que não é importante, o que importa é saber o estado dos bens referidos, da empresa à data das transações, e aí o relatório é completamente omissivo.

KK) Presumir que o estado em que se encontraram máquinas, equipamentos e instalações era o mesmo que se encontrava à data das transações, é ilegal e inadmissível, pelo que este facto não pode servir para ilidir a presunção legal, quer porque não tem consistência, quer porque não se baseia em critérios objetivos.

LL) O facto de ter sido vendido o veículo existente, no ano em que as vendas aumentaram 122%, só por si nada significa.

MM) É que a venda pode ter sido feita depois do aumento das vendas. Era necessário que a administração fiscal viesse referir as datas concretas e que viesse acrescentar a necessidade da manutenção de tal veículo.

NN) A acreditar na tese do Acórdão (que as transações com este fornecedor eram simuladas), então pergunta-se para quê que a “D.....” se tinha dado ao trabalho de ter uma viatura e, precisamente no ano em que era mais suspeito, proceder à sua venda. Não faz qualquer sentido.

OO) A cessação do contrato de arrendamento nada releva. É perfeitamente inócuo tal facto.

PP) Seguidamente, a suspeita de simulação e a inversão do ónus da prova, referidos no Acórdão recorrido de que a “D.....” adquiriu apenas dois computadores, com um programa de faturação que permitia a alteração de documentos e a emissão de mais do que um documento com o mesmo número.

QQ) A “D.....” adquiriu também, veículos automóveis, instalações, máquinas, conforme é referido pela própria administração fiscal.

RR) Quanto aos levantamentos dos cheques, aos locais de carga e às incongruências das guias de remessa e de transporte, há que dizer que a Recorrente desconhecia, à data, estes factos, e que não estava à sua disposição o controlo dessas situações.

SS) A Recorrente teve o cuidado de nunca pagar em dinheiro, e quando se diz na página 55 penúltimo parágrafo que “... os fornecimentos eram pagos através de cheque descontado ao balcão...”, tal não se aplica à recorrente, pois pelas cópias dos cheques frente e verso solicitadas aos bancos, as quais foram juntas aos autos na impugnação judicial (pontos 177º a 184º), verifica-se que os cheques foram depositados nas contas bancárias da D.....

TT) O preenchimento dos documentos de carga e de transporte era realizado pela “D.....”, pelo que imputar à Recorrente as consequências por um erróneo preenchimento é injusto, inadmissível e ilegal.

UU) A entrega e faturação de produtos que, alegadamente, não podia possuir, leva-nos ao que já foi referido (até pelo douto Acórdão recorrido), que poderia estar a ser vendido o que não foi declarado como adquirido.

VV) Assim, também os factos índice que são atribuídos à sociedade “D.....” como conducentes à forte suspeita que as transações eram simuladas, não existem, e numa análise mais pormenorizada, chega-se à conclusão diametralmente oposta.

WW) Foi junta aos autos a sentença proferida no âmbito do Pº n.º 707/06.9JAPRT, que correu termos pelo 2º Juízo Criminal do Tribunal Judicial de Gondomar, a fls. 687 de tal sentença, refere-se que a sociedade “D.....”, tinha estrutura, diz-se ali o seguinte: “(...) tinha 5 funcionários a trabalhar para si em 2004 e 2005 e 9 em 2006; possuía contabilidade e nesta registou diverso imobilizado relacionado com a sua actividade, tendo registado um investimento de mais de € 100.000,00 em maquinaria em 2006”.

XX) Significa que no Acórdão recorrido só foi atendida a versão da administração fiscal e não foram tidas em conta outras provas que constam do processo. Provas essas com intensidade maior que qualquer documento.

YY) Verifica-se, assim, que também em relação às transações com esta sociedade não existe qualquer facto, objetivo e com profundidade tal, que coloque em causa o princípio vertido no art. 75º da LGT.

ZZ) Pelo que, também as transmissões da Recorrente com a “D.....” devem ser consideradas verdadeiras e reais, daí se extraíndo as legais consequências.

AAA) O princípio da igualdade vincula a Administração Pública à não discriminação, positiva ou negativa, dos cidadãos.

BBB) O princípio da igualdade tem um duplo conteúdo: a obrigação de dar tratamento igual a situações que sejam juridicamente iguais, e a obrigação de dar tratamento diferenciado a situações que sejam juridicamente diferentes.

CCC) Assim, o princípio da igualdade desenvolve-se em duas vertentes: a proibição da discriminação e a obrigação da diferenciação.

DDD) O Acórdão recorrido violou, com a devida vénia, o princípio da igualdade, tal como atrás foi configurado, refere quanto à sociedade “B.....” a fls 44 e 45 os seguintes factos:

Falta de credibilidade de alguns documentos emitidos;

Falta de credibilidade das compras realizadas;
 Falta de credibilidade das existências;
 Falta de credibilidade dos documentos de transporte.

EEE) Por outro lado, o Acórdão recorrido refere quanto às sociedades “B.....”, “C.....” e “D.....” a fls. 54 e 55 os seguintes factos:

“C.....”:

Veja-se os 3º e 4º parágrafos da página 54 do Acórdão recorrido, no que se refere a B....., em que no 3º parágrafo se diz que “a inspeção não demonstrou ter realizado todas as diligências necessárias para a descoberta da verdade material.., e no 4º mas não demonstrou ter realizado diligências adicionais que poderiam fornecer dados mais concretos sobre estas faturas...”. Em contraposição com o que ficou dito no 3º parágrafo da página 56 do Acórdão recorrido.

Quanto ao não possuir qualquer estrutura económica ou empresarial como se refere no 3º parágrafo do ponto 1.1 da página 55 da douda decisão “a quo”, não foi tido em conta o que está descrito nas páginas 62 e 63 do relatório que demonstra que a “C.....” tinha como gerente a mesma pessoa que geria todas as outras sociedades aí descritas, não se tendo averiguado o enquadramento desta empresa nesta estrutura empresarial.

Relativamente à racionalidade económica, referido no último parágrafo da página 55, não se entende o porquê de que, ao contrário do que sucedia em “B.....”, não estivesse em causa a racionalidade económica. Nada é citado no referido Acórdão que o comprove.

Refere-se também a falta de capacidade de fornecimento de sucata, mas não se teve em conta o Relatório nas já referidas páginas 62 e 63 do relatório “D.....”:

Veja-se os 3º e 4º parágrafos da página 54 do doudo Acórdão recorrido, no que se refere a “B.....”, em que no 3º se diz que “a inspeção não demonstrou ter realizado todas as diligências necessárias para a descoberta da verdade material.., e no 4º “...mas não demonstrou ter realizado diligências adicionais que poderiam fornecer dados mais concretos sobre estas faturas...”. Compare-se com o que está descrito no 3º parágrafo da página 56 do presente Acórdão;

Quanto ao não possuir qualquer estrutura económica ou empresarial como se refere no 3º parágrafo do ponto 1.1 da página 55, não foi tido em conta o referido na sentença proferida no âmbito do Pº n.º 707/06.9JAPRT que correu termos pelo 2º Juízo Criminal do Tribunal Judicial de Gondomar, na página 687 já referido no ponto 82 acima;

Relativamente à racionalidade económica, referido no ultimo parágrafo da página 55, não se entende o porquê de que, ao contrário do que sucedia em “B.....”, não estivesse em causa a racionalidade económica. Nada é citado no referido Acórdão que o comprove.

Quanto ao que ficou referido em relação à capacidade de fornecimento de sucatas não foi tido em conta o estado das instalações, pessoal e veículos ao tempo do fornecimento (2004);

Em relação à credibilidade dos documentos emitidos, a verificação de tal facto não ocorreu no ano em que a recorrente teve transacções com a D..... conforme se constata pelo 1º parágrafo da página 56 do Acórdão, onde se diz que a recorrente só teve transacções em Fevereiro de 2004, e no relatório nas páginas 84 e 85 diz-se que as facturas com números repetidos se verificam nos anos de 2005 e 2006, facto que não põem em causa a veracidade dos documentos emitidos em 2004.

“B.....”:

A Pág. 53 do doudo Acórdão recorrido refere-se textualmente: “No relatório de fiscalização não se invoca nenhuma norma fiscal que, à partida, vede a dedutibilidade dos custos com a natureza dos que ali vão descritos. Nem se alega que esses custos não têm relação com a fonte produtora, o que seria - à partida - difícil de conceber, porque a atividade de comercialização de sucata cabe no escopo social da Recorrente.”

A Pág. 53, o Acórdão refere que a escrituração comercial da Recorrente não tinha nenhuma falha, que o argumento da racionalidade económica não serve para se concluir pela falsidade das relações comerciais entre a Recorrente e os seus fornecedores e conclui dizendo: “De todo o exposto decorre que a fiscalização não demonstrou ter realizado todas as diligências necessárias para a descoberta da verdade material no que respeita às operações tituladas nas faturas em causa.” “Recorreu a informações colhidas de relatórios anteriores à escrita da fornecedora da “B.....” sobretudo com vista a ilustrar a falta de credibilidade fiscal da emitente dessas faturas, mas não demonstrou ter realizado diligências adicionais que poderiam fornecer dados mais concretos sobre estas faturas.”

Acresce ao que vai aqui dito o que ficou referido no último parágrafo da página 54 e 3 primeiros da página 55 do Acórdão recorrido.

FFF) Assim, com a devida vénia, existe contradição séria no Acórdão recorrido, quando refere que, em relação à “B.....”: (3º paragrafo da página 53) - “No relatório de fiscalização não se invoca nenhuma norma fiscal que, à partida, vede a dedutibilidade dos custos com a natureza dos que ali vão descritos. Nem se alega que esses custos não têm relação com a fonte produtora, o que seria - à partida - difícil de conceber, porque a atividade de comercialização de sucata cabe no escopo social da recorrente”; e (3º parágrafo da página 53) - “Também não se alega que esses custos

não estão documentados (aliás não se aponta nenhuma falha na documentação desses custos do lado da recorrente). O que se alega é que esses custos não podem ser deduzidos porque não existiram, no seu todo ou em parte.”

GGG) Sendo certo que tais factos serviram para credibilizar as compras à sociedade “B.....” e sendo este raciocínio válido para esse fornecedor da Recorrente, não existe qualquer argumento ou facto mencionado no Acórdão recorrido que impeça a possibilidade de aplicar os mesmos argumentos à “C.....” e à “D.....”.

HHH) Há, assim, de facto um tratamento desigual para situações iguais.

III) A decisão «a quo» partindo dos mesmos pressupostos de facto num caso (“B.....”) entende que não estão cumpridos os requisitos necessários que permitiam a derrogação do princípio da verdade da escrita e nos outros dois casos (“C.....” e “D.....”) com factos iguais e - diríamos nós de relevância igual - entende que já estão cumpridos os requisitos que permitem a derrogação de tal princípio.

JJJ) É assim manifesta, a violação do princípio constitucional da igualdade, plasmado no preceito supra referido.

KKK) A Recorrente alegou a violação daquele mesmo preceito constitucional porquanto se mostram violados os princípios da justiça e da proporcionalidade.

LLL) São questões diferentes, o facto da Recorrente ver reduzidos os montantes das liquidações adicionais em IVA dado que as correções aos valores deduzidos de IVA correspondentes às faturas da “B.....” não é de manter, e outra, bem diferente, é que mesmo no caso das “C.....” e “D.....”, a não aceitação da dedução de IVA liquidado das respectivas facturas, torna o resultado perfeitamente injusto e desproporcional.

MMM) O Acórdão recorrido refere basicamente, que as faturas dos três fornecedores não foram aceites como custo, e agora só de dois fornecedores é que não são aceites, pelo que está violado o princípio da justiça e da proporcionalidade.

NNN) O resultado é desproporcional porque, mesmo assim, a projecção do que a Recorrente terá que pagar de IVA referente a liquidações adicionais e de juros e tendo em conta os balanços junto aos autos chegamos à conclusão que tais valores são desproporcionados face à capacidade económica da mesma, pelo que só por absurdo se podem exigir tais valores (ver ponto 113º e 114º).

OOO) O que é desproporcional e manifestamente injusto e por isso igualmente inconstitucional.

PPP) Em face do exposto, deve o presente acórdão ser revogado, concluindo-se como na Impugnação, no que respeita as transações realizadas com a “C.....” e com a “D.....”, daí se extraindo as consequências devidas.

1.2. A Fazenda Pública apresentou contra-alegações para sustentar que o recurso não devia ser admitido, por falta de verificação dos requisitos previstos no art. 150º do CPTA e, ainda que o fosse, para sustentar que devia ser negado provimento ao recurso por não se verificarem os invocados vícios e erros de julgamento.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não devia ser admitido, porque, em suma, ainda que se seguisse a tese da admissibilidade do recurso de revista no contencioso tributário, não verificariam, *in casu*, os requisitos previstos no art. 150º do CPTA.

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exmºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que constitui jurisprudência actualmente pacífica nesta Secção de Contencioso Tributário que o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150.º CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

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

Isto é, o preceito prevê *excepcionalmente* recurso de revista para o STA 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*. Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, frisando que ele constitui uma “*válvula de segurança do sistema*” que só deve ser accionada nesses estritos e precisos termos.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua *relevância jurídica ou social*, se revista de *importância fundamental*, ou se a admissão deste recurso seja *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

E, como tem sido repetidamente explicitado nos inúmeros acórdãos proferidos sobre a matéria, e que aqui nos dispensamos de enumerar, o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas - ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Em suma, a intervenção do STA no âmbito de um recurso excepcional de revista só pode considerar-se justificada em matérias de assinalável relevância e complexidade, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador com esse recurso.

No caso vertente, verifica-se que a Recorrente não se conforma com o acórdão que manteve o acto de liquidação impugnado na parte tocante às correcções efectuadas pela Administração Tributária aos custos fiscais suportados contabilisticamente pelas facturas emitidas pela sociedade C....., Lda, e pela sociedade D....., Lda, e pretende que esse inconformismo justifica a interposição de recurso de revista excepcional, porquanto as questões que pretende controverter - e que afirma reportarem-se aos requisitos e condições em que se pode dar a inversão do ónus da prova face à presunção de veracidade dos elementos constantes da contabilidade e da escrita contido no art. 75º da LGT, bem como à violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade - têm, na sua óptica, importância fundamental pela sua relevância jurídica e social.

Porém, lidas as alegações e conclusões deste recurso, verifica-se que aquela primeira questão se corporiza, na realidade, em saber se o acórdão recorrido padece de erro de julgamento por ter considerado que os elementos coligidos pela Administração Fiscal e que se encontram vertidos no probatório constituem factos-índice com força suficiente para derogar o princípio da verdade da escrita, isto é, se os enunciados elementos indiciários são suficientemente sérios e objectivos para deles se poder extrair a ilação de que se verifica uma probabilidade elevada de que as operações referidas nas facturas emitidas por aquelas sociedades são simuladas e para abalar, assim, a presunção de veracidade das operações constantes da escrita e dos documentos de suporte consagrado no art. 75º da LGT.

O que significa que, relativamente a essa questão, o recurso acaba por se reconduzir a uma divergência quanto à interpretação dos factos-índice dados como provados e quanto às ilações que as instâncias deles retiraram, o que constitui uma *questão de facto*, pois como vem sendo entendido pela doutrina e pela jurisprudência, as ilações extraídos da matéria de facto pelo julgador integram-se ainda no domínio da actividade da fixação da matéria de facto, tendo em conta que para formular essas ilações ou juízos de valor é necessário utilizar regras da vida e da experiência comum, e não a apreciação directa ou indirecta de qualquer norma jurídica ou aplicação da sensibilidade ou intuição jurídica.

Como assim, saber se efectivamente ocorreram, ou não, as transacções que na escrita da recorrente aparecem tituladas pelas facturas acusadas de falsas, isto é, se os elementos indiciários apontados pela AT e enunciados no probatório, permitem inferir, com uma grau de probabilidade elevada, a simulação das operações subjacentes àquelas facturas, é *questão de facto* subtraída ao conhecimento do tribunal neste recurso de revista, porquanto o art. 150º, n.º 4, do CPTA expressamente dispõe que «*O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova*».

Por outro lado, a questão tem natureza casuística e depende da análise dos elementos de prova e da concreta e específica relevância que lhes foi dado pelo julgador, não se preenchendo, portanto, as características de generalidade, complexidade e susceptibilidade de generalização da controvérsia inerentes às questões que legitimam a interposição do recurso excepcional de revista.

E o mesmo se diga quanto à segunda questão (a arguida violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade), já que a violação de tais princípios acaba por se reconduzir, também, à invocação de discordância da factualidade julgada provada e não provada e à discordância quanto ao sentido do julgado. Além de que, também aqui, estamos perante uma situação pontual, que, por um lado, não é

particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem reveste uma importância fundamental do ponto de vista social, não se configurando como situação susceptível de vir a ser repetida de molde a constituir um tipo que suscite aquelas questões de relevância jurídica e social.

Finalmente, também não se visona, na apreciação feita no acórdão recorrido, um erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica, ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, que imponha a admissão da revista como claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Por todo o exposto, não correspondendo o recurso excepcional de revista à introdução generalizada de uma nova instância de recurso e não podendo ser utilizado para a imputação de erros de julgamento ao acórdão recorrido sem a verificação dos requisitos previstos no art.º 150.º do CPTA, não pode ser admitido o presente recurso.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que integram a formação referida no n.º 5 do artigo 150.º do CPTA, em não admitir a revista.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 4 de Setembro de 2013. — *Dulce Neto* (relatora) — *Valente Torrão* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 4 de Setembro de 2013.

Assunto:

Despacho de indeferimento de pedido de prestação de garantia. Dispensa do direito da audição prévia.

Sumário:

Independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do ato de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia — ato materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou ato predominantemente processual — é de concluir que não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no artigo 60.º da LGT.

Processo n.º 1328/13-30.

Recorrente: A..., L.^{da}

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. “A....., Ld^a”, com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Viseu que, em sede de reclamação deduzida ao abrigo dos artºs 276º e segs. do CPPT, confirmou a decisão do órgão da execução fiscal de indeferimento do pedido de prestação de garantia, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) O presente processo respeita a uma reclamação apresentada pela A..... contra o indeferimento, por parte do Serviço de Finanças de Tondela, de um pedido de dispensa de prestação de garantia em que não foi realizada a audição do contribuinte prévia a esse indeferimento, em violação do disposto nos artigos 267.º, n.º 5, da CRP, 60.º da LGT e 45.º do CPPT.

B) O Acórdão deste STA de 26.09.2012, acolhido e transcrito na decisão aqui posta em crise, acompanha a corrente que qualifica o ato de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia como um ato de natureza administrativa - cfr. em particular, pág. 31 da sentença aqui posta em crise.

C) Consubstanciando a decisão de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia um ato administrativo em matéria tributária e, como tal, sujeito ao regime previsto na LGT para os procedimentos tributários (e, em particular, ao princípio da participação contido no artigo 60.º do mesmo diploma), não se pode aventar, no modesto entendimento da A....., a possibilidade da sua não observância ou simples dispensa, como acabou por concluir o Tribunal *a quo*.

D) Não parece ser legalmente admissível recorrer a uma possibilidade de dispensa de audição prévia prevista ou (i) num regime de aplicação supletiva (in casu, o regime previsto no CPA) ou (ii)

num regime criado ad hoc (em concreto, um regime resultante da consideração de que o requerimento de dispensa de garantia, por dever ser fundamentado e instruído com prova, consubstancia, em si, a audição prévia do interessado), quando a própria Lei Geral Tributária não se mostra omissa quanto à matéria.

E) A aplicação do Código de Procedimento Administrativo às relações jurídico-tributárias, nos termos do disposto na alínea c) do artigo 2.º da LGT, mostra-se de carácter supletivo: é a Lei Geral Tributária que se aplica em primeira linha à solução das questões postas ao intérprete-aplicador, só sendo legítimo o recurso aos restantes diplomas enunciados no artigo 2.º da LGT em caso de lacuna da mesma Lei.

F) A Lei Geral Tributária não contém qualquer lacuna quanto ao exercício de audição prévia ao indeferimento de um pedido de dispensa de garantia, que possibilite ou autorize o recurso a regimes especiais previstos em legislação subsidiária ou interpretativamente criados para a situação concreta. Bem pelo contrário: a LGT claramente ordena que previamente ao indeferimento de um pedido apresentado pelo contribuinte à Administração Fiscal - como vem a ser um pedido de dispensa de prestação de garantia - seja aquele ouvido e convidado a participar na formação da decisão final - cfr. artigo 60.º, n.º 1, alínea b), da LGT -, sendo que os n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo 60.º da LGT vêm indicar, perentoriamente, as situações em que poderá ocorrer a dispensa de audição prévia no âmbito das relações jurídico-tributárias, nos quais não se inclui o indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

G) Ao fazer-se apelo a um regime previsto no Código de Procedimento Administrativo (ou mesmo a um regime que decorre da interpretação de que a própria petição fundamentada afastará a audição prévia) para justificar a possibilidade de dispensa de audição prévia no caso, está-se, em bom rigor, a revogar semelhante disposição da Lei Geral Tributária, aditando-lhe outras possibilidades de dispensa de audição prévia, que o legislador fiscal

H) Ainda que se aceitasse a aplicação subsidiária da possibilidade de dispensa de audiência prévia, prevista no CPA para os casos em que a decisão se mostra urgente, às situações de indeferimento de pedido de dispensa de garantia - no que não se concede -, sempre importará notar que a urgência da decisão invocável para justificar esta dispensa de audiência prévia em procedimentos administrativos «*não são razões ligadas com a necessidade de cumprimento do prazo legal de conclusão do processo ou com a necessidade de prevenir o aparecimento de atos tácitos que podem ser invocadas para justificar o preenchimento do pressuposto da urgência da decisão.*» - cfr. Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim, op cit.

I). Ao contrário do que se verifica na situação dos autos, a urgência da decisão deverá ser justificada e fundamentada por referência à situação material existente, devendo resultar objetivamente do ato e das suas circunstâncias (cf., neste sentido, Ac. STA de 28-05-2002, proc. 048378, disponível em www.dgsi.pt não já por referência à situação procedimental de cumprimento de determinado prazo estipulado para a conclusão do procedimento, que vem a ser, afinal, a justificação em que se escuda o Tribunal a quo (acolhendo o teor do mencionado Acórdão deste Venerando STA) para considerar que este regime da dispensa de audiência prévia nas decisões urgentes dos procedimentos administrativos deverá ser aplicado ao pedido de dispensa de prestação de garantia em causa nos autos.

J). Por outro lado, não poderá igualmente colher o entendimento de que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando as razões que a justificam e juntando os respetivos elementos de prova documental, acabe por desempenhar a função de audição prévia do contribuinte ou por precluir a necessidade de realização da mesma, no sentido de atenuar «*a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça*» - cfr. Ac. STA de 26.9.2012, reproduzido na página 29 da sentença recorrida.

K). Se assim fosse, em todas as situações de apresentação de um pedido ou petição devidamente fundamentados e instruídos com prova documental à Administração Tributária, teria de se aplicar esta interpretação de que semelhante petição inicial daquele procedimento jurídico-tributário precludia a necessidade de realização de audição prévia, pelo que os contribuintes, sempre que apresentassem tais petições devidamente fundamentadas e instruídas com prova documental, não teriam a possibilidade de, previamente ao respetivo indeferimento pela Administração Tributária, virem participar na formação da decisão e, assim, virem obviar a eventuais erros por parte da Administração e contribuir para o cabal esclarecimento dos factos.

L). Por outro lado, apesar de o pedido de dispensa de prestação de garantia dever ser instruído, nos termos legais, com a prova documental necessária (cfr. artigo 170º, n.º 3, do CPPT), é certo que com esta referência a «*prova documental necessária*», o legislador não está a excluir outros meios de prova admitidos em Direito, o que redundaria numa restrição materialmente inconstitucional, nas situações em que esses outros meios de prova se mostram imprescindíveis para a demonstração do direito invocado pelo contribuinte no seu pedido de dispensa.

M). São cogitáveis situações em que os factos alegados pelo contribuinte para demonstrar, por exemplo, a falta de culpa na insuficiência de bens para prestar garantia ou o prejuízo irreparável que

lhe advirá da prestação de uma garantia, não se alcançam unicamente através de meios documentais, carecendo-se, por exemplo, de prova testemunhal.

N). A prova dos requisitos de que depende a dispensa de prestação de garantia poderá - e muitas vezes, apenas poderá - ser feita por recurso a outros meios de prova que não a documental - em especial tratando-se de prova de um facto negativo -, pelo que não deverá vingar o entendimento de que a petição inicial de dispensa de garantia desempenhe já a função de audição prévia do contribuinte ou preclua automaticamente a necessidade de realização dessa audição prévia, pois terão lugar diligências instrutórias e poderão surgir novos elementos sobre os quais o contribuinte nunca se pronunciou, em violação, inclusivamente, do princípio do contraditório em matéria de procedimento e processo tributário consagrado no artigo 45.º do CPPT.

O). O contribuinte tem a possibilidade legal (e constitucional) de, conhecendo a apreciação da Administração Tributária feita sobre as provas apresentadas e/ou produzidas no procedimento de dispensa de prestação de garantia, vir juntar novos elementos e sobre as mesmas se pronunciar.

P). Esta é a solução que se impõe no apuramento da verdade material e cabal esclarecimento dos factos alegados que incumbe à Administração Tributária e, bem assim, a solução que mais se coaduna com o preceituado no n.º 5 do artigo 267.º da CRP e no artigo 45.º do CPPT.

Q). No caso concreto dos autos, a necessidade, razoabilidade e utilidade da realização da audição prévia é manifesta:

* Por um lado, o fundamento apontado, no despacho do OEF que dá causa aos autos, para indeferir o pedido de dispensa de prestação de garantia em causa foi a «falta de produção de prova». Ora, em sede de audição prévia, poderia a A..... ter obviado, mediante a junção dos elementos de prova que a Administração reputava por necessários, a essa decisão tomada com fundamentos meramente formais, que em nada contribui para a realização, administrativa, da justiça e que se revela não adequada e não proporcional.

* Por outro lado, ainda no caso concreto, o argumento que se funda no curto prazo de 10 dias do procedimento para afastar a necessidade ou possibilidade legal de audição prévia a esse indeferimento, é particularmente inexpressivo, pois que o pedido de dispensa de prestação de garantia foi apresentado pela A..... em 29 de dezembro de 2010 (cfr. ponto n.º 5 da matéria de facto dada como provada) e veio a ser decidido, apenas, por ofício de 1 de junho de 2011, volvidos quase 6 meses da respetiva apresentação (cfr. ponto n.º 7 dos factos provados).

R). Se a lei prevê um prazo que, na prática, é meramente ordenador ou disciplinador, e que, no caso dos autos (que é o que aqui nos interessa) foi largamente incumprido, não se aceita que se retire a conclusão de que, in casu, a atribuição do carácter urgente que possibilita, na teoria acolhida na sentença recorrida, a dispensa da audição prévia com uma aplicação subsidiária do CPA encontre, sequer, justificação material.

S). Não se aceitando embora (conforme supra se fez notar) que o prazo estipulado na lei para a apreciação do pedido de dispensa justifique o afastamento do direito de audição prévia do contribuinte, não poderia, de qualquer modo, em face dos elementos de facto dos autos, ter sido decidido que não haveria lugar à audição prévia da A..... devido à urgência do procedimento, uma vez que o procedimento em causa demorou um mês a ser decidido.

T). Nos presentes autos, impunha-se determinar a anulação da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia por preterição ilegal da audição prévia da A....., ao invés do que o Tribunal a quo decidiu, violando o disposto nos artigos 267.º, n.º 5, da CRP, 60.º da LGT e 45.º do CPPT.

Termos em que, deve o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.

II. O recorrido “Instituto da Vinha e do Vinho, IP”, veio apresentar contra-alegações nas quais conclui:

A). A Recorrente insiste que foi ilegalmente preterido o direito de audição prévia ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação previsto no artigo 60.º da LGT.

B). O ato de indeferimento do pedido de isenção da prestação de garantia, não obstante praticado por um órgão administrativo, consubstancia um verdadeiro ato processual ou judicial e não um ato meramente procedimental ou administrativo - *cfr.* Acórdão do STA de 7 de março de 2012, proferido no processo n.º 0185/12, em que foi relator o Juiz Conselheiro Lino Ribeiro.

C). Tendo natureza judicial, aos atos praticados no âmbito dos processos de execução fiscal não são de aplicar as regras do procedimento tributário, designadamente a prevista no artigo 60.º da LGT, cuja violação é alegada nos presentes Autos pela Recorrente.

D). Ainda que se defenda uma posição segundo a qual a decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia deve qualificar-se como um verdadeiro ato administrativo em matéria a tese da Recorrente não pode proceder.

E). O princípio da participação dos interessados no procedimento administrativo, de que é manifestação o artigo 60.º da LGT, comporta necessariamente exceções que se encontram previstas na Lei.

F). O processo de execução fiscal, se não processualmente urgente, deve pelo menos ser considerado como materialmente urgente na medida em que o artigo 177.º, do CPPT estipula que este deve extinguir-se no prazo de um ano contado da sua instauração «*salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas*» (cit.).

G). A urgência do processo de execução fiscal, está ainda patente nos curtos prazos definidos no artigo 170.º, do CPPT e especificamente no n.º 4 daquele preceito onde é imposto um prazo de 10 dias para que seja proferida decisão relativamente ao pedido de dispensa de prestação de garantia.

H). O artigo 103.º, n.º 1, alínea a) do Código do Procedimento Administrativo, aplicável *ex vi* do artigo 2.º, alínea c) da LGT, prevê que, estando em causa a tomada de uma decisão urgente, a audiência prévia do administrado seja afastada, pelo que a preterição da audiência prévia no caso concreto, não consubstancia qualquer ilegalidade suscetível de conduzir à anulação da decisão recorrida - Acórdão deste venerando Tribunal de 23 de fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 059/12, no qual foi relatora a Juiz Conselheira Dulce Neto.

I). «*Ainda que não se aceite a aplicabilidade da referida norma do CPA, o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando todas as razões que, no seu entender, a justificam, e ao qual é obrigado a juntar logo todos os elementos de prova, desempenha já a função de audiência prévia, não havendo que chamá-lo novamente a participar na formação da decisão dada a regra geral contida no n.º 3, do artigo 60.º da LGT, quando aplicada a todos os procedimentos tributários que culminem com um ato final lesivo, seja ele ou não um ato de liquidação*» - cfr. Acórdão de 23 de fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 059/12, no qual foi relatora a Juiz Conselheira Dulce Neto (cit.).

J). No mesmo sentido do Acórdão citado, vejam-se os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de junho de 2012, proferido no processo n.º 625/12, 9 de maio de 2012, proferido no processo n.º 446/12, de 23 de maio de 2012, proferido no processo n.º 489/12 e de 26 de setembro de 2012, proferido no processo n.º 708/12.

K). Perante os parcos factos colocados à consideração do órgão de execução fiscal - que incluíram somente uma série de considerações genéricas sobre a situação financeira da Recorrente, sem qualquer suporte probatório associado, este limitou-se a aplicar o Direito em vigor...

L). Mesmo que pudesse considerar-se ter havido preterição indevida da audiência do contribuinte - o que apenas por dever de patrocínio de concebe, e sem conceder - o ato de indeferimento do pedido de prestação de garantia sempre poderia ser aproveitado.

M). «*Um ato tributário inválido por preterição de audiência prévia pode ser aproveitado pelo juiz se houve a convicção de que, anulado o ato, virá a ser praticado outro com conteúdo idêntico*» - cfr. Acórdão do STA de 12 de abril de 2012, proferido no processo n.º 0896/11, em que foi relator o Juiz Conselheiro Lino Ribeiro (cit.).

N). Como resulta provado nos Autos, a Recorrente é executada em inúmeros processos, todos pendentes no serviço de finanças de Tondela, tendo a Recorrente apresentado, massiva e recorrentemente pedidos de dispensa de prestação de garantia.

O). Em todos esses casos - mesmo naqueles em que o chefe de finanças entendeu ouvir a Recorrente de tomar a decisão final, note-se - os pedidos de dispensa foram instruídos com a mesma prova e indeferidos com base na não demonstração dos pressupostos de que depende essa mesma dispensa, tendo a validade material dos atos de indeferimento sido confirmada pelo TAF de Viseu em primeira instância e pelo TCA Norte em segunda instância.

P). A título de exemplo entre muitos outros possíveis - a Recorrente é executada em dezenas de processos com o mesmo objeto, apresentando pedidos, vejam-se os processos de reclamação judicial n.ºs 534/10.9BEVIS, 157/11.5BEVIS, 405/10.9BEVIS e 502/100BEVIS, no âmbito dos quais o TAF de Viseu e o TCA Norte, confirmaram a validade material dos atos de indeferimento dos pedidos de dispensa de prestação de garantia apresentados pela ora Recorrente junto do Serviço de Finanças de Tondela.

Q). Atendendo ao volume de processos de natureza semelhante e instruídos de igual forma pela Recorrente que conheceram desfecho idêntico junto do órgão de execução fiscal, do TAF de Viseu e do TCA Norte, com toda a probabilidade, o chefe de finanças de Tondela, confrontado com a anulação do despacho que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia por preterição de audiência prévia à decisão subjacente aos presentes Autos, proferiria despacho com idêntico conteúdo após essa mesma audiência.

R). À luz dos factos, o ato de indeferimento reclamado deve ser aproveitado ainda que venha a considerar-se ter havido preterição indevida do direito de audiência prévia previsto no artigo 60.º da LGT.

Termos em que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo ser mantida no que respeita ao indeferimento da pretensão da Recorrente em ver dispensada a prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal em que é executada, com as devidas consequências legais.

III. O M^oP^o emitiu o parecer que consta de fls. 1035/1036 no qual se pronuncia pela improcedência do recurso louvando-se, nomeadamente, em jurisprudência desta Secção e Tribunal.

IV. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os factos constantes de fls. 940 a 959 os quais, pela sua extensão não se reproduzirão aqui, até porque tal é desnecessário, atendendo a que a única questão a conhecer no presente recurso é apenas a de saber se antes da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de garantia era necessário dar cumprimento ao disposto no artº 60º da LGT.

V. Cumpre decidir.

Das 20 conclusões das alegações da recorrente ressalta que a única questão submetida à apreciação deste STA é a de saber se, antes da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia formulado pela recorrente esta deveria ter sido ouvida em cumprimento do disposto no artº 60º da LGT.

Ora, tal como refere o MºPº no parecer acima citado, esta questão foi apreciada e decidida no Acórdão de 26.09.2012 - Processo n.º 0708/12, em julgamento ampliado de recurso ao abrigo do disposto no artº 148º do CPTA, no sentido de que, independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do ato de indeferimento do pedido de dispensa de garantia para obter a suspensão do processo de execução fiscal – como ato materialmente administrativo praticado no processo executivo ou como ato predominantemente processual – é de concluir que não há, nesse caso, lugar ao direito de audiência previsto no citado artº 60º da LGT.

A argumentação defendida naquele aresto foi a seguinte:

“3.2. A questão da aplicabilidade deste preceito face a pedido de dispensa de prestação de garantia não tem tido uma resposta uniforme da jurisprudência, como dá nota a decisão recorrida.

É que, embora se aceite, sem discrepância, a natureza judicial do processo de execução fiscal e a constitucionalidade da atribuição de competência à AT para a prática de atos de natureza não jurisdicional no processo de execução fiscal (sem prejuízo da possibilidade de recurso (reclamação) para os Tribunais Tributários de quaisquer atos praticados pela mesma AT [cfr. os acs. desta Secção do STA, de 23/5/2012, rec. 489/12, de 9/5/2012, rec. 446/12, de 23/2/2012, rec. 59/12, de 7/2/2011, rec. 1054/11, de 2/2/2011, rec. 8/11, bem como, os acs. do Tribunal Constitucional, n.º 80/2003, de 12/2/2003 (in DR n.º 68, II Série, de 21/3/2003, pp. 4526 e ss.) n.º 152/2002, de 17/4/2002 (in DR n.º 125, II Série, de 31/5/2002, pp. 10338 e ss.) e n.º 263/02, de 18/6/2002 (in DR n.º 262, II Série, de 13/11/2002, pp. 18786 e ss.) e os acs. do STA, de 20/2/2008, rec. n.º 999/07, de 16/6/2004, rec. n.º 367/04, de 2/5/2001, rec. n.º 25027 e de 19/2/92, recs. n.ºs. 13763 e 13830], já, no que tange à natureza do ato aqui em questão (indeferimento do pedido de isenção de garantia - arts. 170º do CPPT e 52º n.º 4 da LGT), não tem havido unanimidade (Esta divergência jurisprudencial não será alheia à particular natureza do processo de execução fiscal. Veja-se que, por exemplo, Casalta Nabais aponta que «muito embora a LGT, no seu art. 103º, disponha que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados atos de natureza judicial.» (cfr. Direito Fiscal, 5ª ed., Almedina, 2009, p. 341).) de posições: sustenta-se, por um lado, que estamos perante a prática de um ato predominantemente processual e relativamente ao qual, por isso, não se aplicam as regras do procedimento tributário, designadamente a regra constante do art. 60º da LGT (cf. o ac. de 7/3/2012, rec. 185/12) e, em contrário, argumenta-se, por outro lado, que esse ato se configura como ato administrativo praticado por órgãos da AT no âmbito do processo de execução fiscal (como sucederá, por exemplo, também com as decisões de suspender um processo de execução fiscal (art. 169º) e/ou de apreciar pedidos de pagamento em prestações (art. 196º) ou dação em pagamento (art. 201º, todos do CPPT). De acordo com este último entendimento, tais atos poderão ser definidos como atos materialmente administrativos em matéria tributária e não como meros atos de trâmite, uma vez que não se confinam nos estreitos limites da ordenação intraprocessual ou de mera regulamentação processual, antes projetam externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta (cfr. art. 120º do CPA, e na jurisprudência, os acs. deste STA, de 14/12/2011, rec. n.º 1072/11, de 2/2/2011, rec. n.º 8/11).

E, a nosso ver, é de aceitar esta posição, pois que, confrontada a natureza dos atos que estão compreendidos nas hipóteses normativas acima transcritas, nomeadamente o pedido de dispensa de garantia previsto nos arts. 170º do Código de Procedimento e Processo Tributário e 52º n.º 4 da Lei Geral Tributária com a formulação habitualmente usada para atribuição à administração de poderes discricionários ou em cujo exercício é admissível uma margem de livre apreciação, é inquestionável que tais atos haverão de ser qualificados como verdadeiros atos administrativos em matéria tributária e não como meros atos de trâmite. (Neste sentido parece apontar, igualmente, Casalta Nabais, quando refere que, nos termos do art. 151º do CPPT, cabe aos Tribunais Tributários «*decidir os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a graduação e verificação dos créditos, a anulação da venda e as reclamações dos atos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da administração tributária em sede da execução fiscal*» (ob. cit. p. 253, bem como pp. 340/341).

Também a justificar a natureza administrativa (ato administrativo em matéria tributária), alguma doutrina (cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, 4ª ed., 2012, Editora Encontro de escrita, p. 429, anotação 11 ao art. 52º) pondera que “O texto do n.º 4 do art. 52º da LGT, na parte em que se refere que «a administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia...», utiliza a fórmula habitualmente usada para atribuição à administração de poderes discricionários ou em cujo exercício é admissível uma margem de livre apreciação. Por outro lado, é claro por aquele texto que se trata de um poder que é atribuído à administração tributária, enquanto tal, pelo que não pode ser exercido pelo tribunal em substituição daquela, tendo a atividade deste de resumir-se à verificação de ofensa ou não dos princípios jurídicos que condicionam toda a atividade administrativa e será um controle pela negativa, não podendo o tribunal substituir-se à Administração na ponderação dos valores que se integram nessa margem”).

3.3. Todavia e não obstante esta conclusão, a mais recente jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do STA tem também vindo a acentuar, de forma dominante, que não há lugar, neste caso, ao exercício do direito de audiência previamente à decisão do pedido de prestação de garantia, porque a isso obsta a natureza urgente que o legislador atribuiu ao respetivo procedimento – n.º 4 do art.º 170º do CPPT (cfr. os citados acs. de 20/6/2012, rec. n.º 625/12, de 9/5/2012, rec. n.º 446/12, de 23/5/2012, rec. n.º 489/12 e de 23/2/2102, rec. n.º 59/12). (O ora relator subscreveu, aliás, o acórdão de 23/5/2012, no recurso n.º 489/12, aponto declaração de voto no sentido de revisão da primitiva posição sufragada no anterior acórdão de 14/12/11, rec. n.º 1072/11 (que é referenciado pelo recorrente para apoiar a sua alegação – cfr. Conclusões XXI a XXIX) quanto à aplicação do regime do art.º 103º do CPA, ou seja, no sentido de que, face à urgência objetiva de prolação da respetiva decisão, revelada pelo art. 170º do CPPT, deve apelar-se ao regime contido no CPA, cujo art. 103º, n.º 1, estabelece que não há lugar a audiência dos interessados «quando a decisão seja urgente», por força da aplicação subsidiária desta norma em conformidade com o disposto no art. 2º, alínea c), da LGT.)

E, na verdade, a natureza urgente que o legislador atribuiu ao procedimento previsto no art.º 170º do CPPT é de configurar como circunstância que, pela sua excepcionalidade e pela incompatibilidade com a duração mínima da audiência de interessados, justifica a preterição daquela formalidade, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 103º do CPA (aplicável por força da alínea c) do art.º 2º da LGT), sendo que tal situação de urgência (determinante da não audiência dos interessados) ocorre quando haja de se prosseguir determinada finalidade pública em que o fator tempo se apresente como elemento determinante e constitutivo e seja impossível ou, pelo menos, muito difícil, cumpri-la através da observância dos procedimentos normais.

Ora, sendo certo «que o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes dizem respeito tem de ser norteado pelo princípio superior da salvaguarda dos seus direitos ou interesses legítimos na feitura de uma decisão que se deseja correta, não o é menos que tal exercício não deve criar obstáculos a situações objetivas de urgência legal, razão por que se impõe observar, também nos procedimentos tributários de carácter urgente, a norma que prevê a dispensa de audição contida no referido artigo 103º, n.º 1, alínea a), do CPA.

No caso vertente, o curtíssimo prazo concedido à administração tributária para a decisão do pedido, conjugado com a obrigatoriedade de o executado apresentar imediatamente toda a prova no requerimento onde formula a sua pretensão, denuncia objetivamente o carácter urgente deste procedimento tributário, onde o tempo constitui um elemento determinante na finalidade pública que se visa prosseguir, de obviar ao sumiço de bens que possam garantir o pagamento integral da dívida exequenda, assim se justificando a não observância da formalidade prescrita no artigo 60º da LGT, ao abrigo do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 103º do CPA, face à aplicação subsidiária das normas do CPA ao procedimento tributário» (citado ac. de 23/2/2012, rec. n.º 59/12).

A prescrição de um prazo imperativo tão curto, associado à preocupação do legislador em estabelecer que do pedido devem constar as razões de facto e de direito em que se baseia a pretensão e que o mesmo deve ser instruído com a prova documental pertinente, apontam no sentido de a AT ser chamada a decidir apenas com base nos elementos que lhe forem aportados pelo executado, recaindo sobre ele o ónus de instruir o procedimento com todos os elementos necessários à formação da decisão pela AT. Ou seja, é de concluir que o legislador, tendo em conta a forma como regula os elementos que devem constar do requerimento e o prazo exíguo para a resposta da AT, não quis deliberadamente assegurar o direito de audiência.

Neste sentido, Diogo Leite de Campos, et all., anotam que o prazo de decisão extremamente curto previsto no n.º 4 do art. 170º do CPPT impõe a conclusão que não é legalmente assegurado o direito de audiência prévia nos casos de decisão sobre a dispensa de prestação de garantia: “A inviabilidade prática de assegurar o direito de audição do requerente da prestação de garantia nos termos previstos na LGT reconduz-se a que se esteja perante mais um caso em que, implicitamente, se estabelece que não há direito de audição, caso este que, aliás, até se enquadra sem esforço apreciável na alínea a) do n.º 1 do art. 103º do CPA, em que se afasta o direito de audição prévia «quando a decisão seja

urgente»: no caso em apreço, o facto de se estabelecer um prazo imperativo de 10 dias para decisão, é uma manifestação explícita de que, na perspetiva legislativa, se está perante uma situação em que se impõe uma decisão urgente, pelo menos suficientemente urgente para justificar o afastamento da audiência prévia, como resulta da inviabilidade de o assegurar nos termos previstos na lei". (Loc. cit., pp. 429/430, anotação 12 ao art. 52º, pp. 429/430 e anotação 12 ao art. 60º, pp. 512/513.)

Em suma, no caso vertente, a exclusão de audiência do requerente no âmbito do procedimento aqui em causa, encontra fundamentos objetivos de justificação na própria urgência da prolação da decisão, atendendo, desde logo, à natureza e características da execução (celeridade e simplicidade, que interessam, normalmente, ao credor que promove a execução), sendo que a premência do credor ganha aqui especial acuidade com a circunstância de o requerimento de isenção de prestação da garantia poder redundar em efeito suspensivo sobre a execução, aumentando o risco de poderem ser dissipados bens que o credor pretende executar.

E cabendo ao executado carrear para o procedimento todos os elementos, incluindo provas e demais informações, necessários ao êxito da sua pretensão [incluindo os necessários à demonstração do prejuízo irreparável, concretizando-o e indicando «as razões que o levam a crer que existe uma séria probabilidade de ele poder vir a ocorrer se ele não for dispensado da prestação de garantia» (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e comentado, Vol. III, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 4 a) ao art. 170º, p. 232).

No mesmo sentido cfr. o citado ac. desta Secção do STA, de 23/2/2012, proc. n.º 59/2012.)] ele mesmo contribui para a definição do objeto do procedimento, atenuando a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça, o que também acentua o sentido da diminuição da relevância deste direito nestes casos de decisão sobre a dispensa de prestação de garantia.

3.4. Por outro lado e de todo o modo, a entender-se que estamos perante mero ato predominantemente processual, também não haverá lugar a direito de audiência prévia, já que à formação desse ato processual não se aplicam as regras do procedimento tributário, designadamente a do art.º 60º da LGT (cfr. o citado ac. de 7/3/2012, rec. n.º 185/12).

3.5. Em suma, independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do ato aqui em causa (indeferimento do pedido de isenção de garantia) – ato materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou ato predominantemente processual, é de concluir que não há, neste caso, lugar a exercício do direito de audiência (art. 60º da LGT) falecendo, pois, a argumentação do recorrente e sendo de confirmar, com a presente fundamentação, a sentença recorrida, na parte em que assim decidiu".

Esta doutrina tem vindo a ser seguida com uniformidade em processos em que a questão tem sido novamente colocada. (Neste mesmo sentido v., por exemplo, o acórdão proferido no Processo n.º 899/13 em 05.06.2013, em que eram as mesmas as partes e idênticas as conclusões das alegações)

Não existem, por ora, razões de facto ou de direito que justifiquem a adoção de outro entendimento.

VI. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 4 de setembro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.

Assunto:

Recurso jurisdicional de revista — artigo 150.º do CPTA. Pressupostos de admissibilidade.

Sumário:

I — O recurso de revista consagrado no artigo 150.º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional, sendo apenas admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou, ou seja apenas deve ser admitido para viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de 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.

II — Deste modo, não é de admitir a requerida revista quando, como no caso dos autos, os requerentes não demonstraram, como lhes competia, a verificação daqueles requisitos, como estes se não verificam ocorrer, já que a reiterada discordância com o sentido da decisão, por si só, embora suscetível de legitimar/motivar recurso jurisdicional ordinário, se e quando admissível, revela-se antes e para este efeito jurídico processual manifestamente ineficaz.

Processo n.º 311/13-30.

Recorrente: A. . ., S. A.

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torião.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. “A., S.A.”, com os demais sinais dos autos, vem ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA recorrer do Acórdão TCA Sul de 26 de junho de 2012, que negou provimento ao recurso por si interposto da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa que julgara improcedente a ação administrativa especial deduzida contra o despacho do subdiretor Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo de 04.01.2007 que por sua vez ordenou o pagamento do benefício fiscal não recebido, no montante de € 9.825.938, 72, acrescido de juros de mora legalmente devidos apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

Iº)- Quanto às questões de saber se foi violado o princípio constitucional e legal da legalidade tributária em matéria de benefícios fiscais, em virtude de na lei e no ato de reconhecimento não se estabeleceram limites quantitativos que foram estabelecidos arbitrariamente pela administração com base numa mera orientação da autoridade aduaneira formada a partir de uma opinião veiculada por um funcionário da comunidade europeia, pelo que padece de incompetência o despacho impugnado de 4 de janeiro proferido pelo subdiretor-geral das alfândegas e dos impostos especiais sobre o consumo por ter derogado direitos carecendo de competência derogatória dos atos dos membros do Governo nem de órgão hierarquicamente inferior - artº 138º, 140º, 142º e 143º do CPA; se o princípio do “pedido”, como fundamento capital do acórdão recorrido para afirmar a existência de um limite quantitativo é admissível ou pode operar em matéria de benefícios fiscais (isenção) e se o dito despacho viola as regras sobre aplicação da lei no tempo ao fundar-se em norma que só entrou em vigor em 2007 (o artigo 71.º-A do CIEC na redação que lhe foi dada pela lei n.º 53.º-A/2006, de 29 de dezembro), quando deveria ter sido proferido ao abrigo de artigo 71.º-A na redação dada pelo Dec. Lei n.º 66/2006, atribuindo efeitos retroativos a norma posterior para regular para situações jurídicas já constituídas, de benefícios fiscais regularmente reconhecidos, em violação do artigo 103.º da CRP e o princípio da legalidade tributária e seus corolários da boa-fé, da proteção da confiança e do exclusivismo e da determinação, o que acarretará que o artigo 71.º-A do CIEC na redação que lhe foi dada pela lei n.º 53.º-A/2006, de 29 de dezembro, aplica-se nos seus exatos termos à ora recorrente para efeitos do ano de 2007, permitindo-lhe beneficiar da isenção parcial de ISP até ao limite de 50 000 toneladas e até ao termo de prazo do benefício que lhe foi concedido, em março de 2007, verificam-se os requisitos que permitem a interposição de recurso de revista para o STA, nos termos do artº. 150º do CPTA.

IIª) - Ao que acresce que, seguindo o que se disse no Acórdão de 29/11/2006, proc. n.º 0729/06, relativamente aos requisitos para a admissibilidade do recurso de revista, se entende e, daí a interposição do presente recurso, que tal questão assume relevância jurídica ou social, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo, da interposição do presente recurso, a possibilidade de melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do mesmo direito, dado que esta questão tem uma capacidade de se repetir num número indeterminado de casos futuros.

IIIª) - A questão de determinar se em matéria de benefícios (isenção) são admissíveis conceitos indeterminados que possam ser preenchidos discricionariamente pela administração com base ou no princípio do pedido e/ou em orientações por elas emitidas internamente - ainda que por influência de opiniões “externas”, maxime de funcionário da CE - e, com base naquelas, um subalterno derogar atos de membros do Governo aplicando leis sobre matéria de incidência de impostos retroactivamente, assume particular relevância jurídica ou social, atenta a necessidade de uma melhor aplicação do direito neste e em outros casos futuros que têm uma forte probabilidade de poderem vir a acontecer, sendo certo, por outro lado, que a resposta a dar a essa questão pode interessar a um leque alargado de interessados.

IVª)- Isto tendo em conta não só a pertinência da questão jurídica centrada na determinação do regime da isenção, mas também, no facto de estar em causa a interpretação do conceito e extensão de projeto piloto ínsito na lei em que não se preveem limites quantitativos que vieram a ser impostos arbitrariamente pela administração de forma a gerar um entendimento e aplicação uniforme daquele mesmo conceito, bem como da inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade em matéria de benefícios fiscais e da não aplicação retroativa das leis constitucionalmente consagrados.

Vª) - E não resta qualquer dúvida de que a questão da constitucionalidade da lei naqueles termos apresenta complexidade e tem interesse geral e objetivo, dada a dificuldade da questão e a possibilidade de se colocar em outros processos, já que a decisão recorrida optou pelo entendimento de que é possível operar com conceitos indeterminados a preencher pela administração animando-se a orientações desta que não estão previstas na lei e ao princípio do pedido, postergando as regras de competência e fazendo aplicação retroativa da lei em matéria de benefícios fiscais, que o mesmo é dizer, em matéria de incidência objetiva da tributação, com desproteção das garantias do contribuinte, a posição adotada tem reflexos na possibilidade mais geral de tutela através da ação administrativa e assume assim relevância e alcance igual ao da mesma questão vista em termos de tutela definitiva.

VIª) - Acresce que igual relação de precedência e inseparabilidade da questão de constitucionalidade se verifica se a analisarmos sob o prisma de uma eventual especialização de matérias por tribunais em que se desse preferência ao recurso para o tribunal constitucional, em vez de transformar o recurso de revista numa instância comum da constitucionalidade para as matérias administrativas (um recurso excecional que afinal seria um recurso comum para as matérias de constitucionalidade). Isto é, como, em casos como o dos autos, a questão da constitucionalidade surge como condição de conhecimento relativamente à proteção que é pedida na ação ou na providência, ela não pode ser separada da questão de direito material infra - constitucional para efeitos de decidir sobre a admissão ou não da revista excecional.

Cfr. a este propósito, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-06-2012, Processo: 0604/12 - 1ª Secção, publicado em www.dgsi.pt.

VIIª) - Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista, uma vez que o mesmo versa sobre matéria acerca da qual é admissível existirem dúvidas interpretativas na aplicação do quadro legal relativo ao conceito da legalidade em matéria de benefícios fiscais, sendo certo que esta questão pode interessar a um leque alargado de interessados e eventuais casos pendentes em Tribunal, pelo que, o presente recurso servirá para uma melhor e, a partir da pronúncia do STA, uniforme aplicação do direito.

VIIIª) - Tanto mais que, tais questões assumem relevância jurídica, social e económica, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo, da interposição do presente recurso a possibilidade da melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do direito, dado que tal questão tem capacidade para se repetir num número indeterminado de casos futuros.

IXª) - Assim, tal questão assume particular relevância jurídica ou social e económica, atenta a necessidade de uma melhor aplicação do direito neste e em outros casos futuros, tendo em conta não só a pertinência das questões jurídicas centradas na determinação do regime de isenção fiscal e sua aplicação no tocante a uma área de importância económica, energética e ambiental no âmbito comunitário e de cumprimento das diretivas nele emanadas, com respeito pelos atinentes princípios constitucionais, que interessa a todos os sujeitos passivos dentro daquele ramo de atividade, mas também, no facto de estar em causa a interpretação do conceito de projeto piloto prismado pelos princípios da legalidade tributária e da não retroatividade da lei fiscal, de forma a gerar um entendimento e aplicação uniforme daquele mesmo conceito.

Xª) - Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista, uma vez que o mesmo versa sobre matéria acerca da qual é admissível existirem dúvidas interpretativas na aplicação do quadro legal relativo àquelas matérias, sendo certo que tais questões podem interessar a um leque alargado de interessados e eventuais casos pendentes em Tribunal, pelo que, o presente recurso servirá para uma melhor e, a partir da pronúncia do STA, uniforme aplicação do direito.

XIª) - Já sobre o mérito do recurso, diga-se, antes de mais, que de acordo com o princípio da legalidade do imposto, só podem ser cobrados os impostos quando se verificam os pressupostos aos quais a lei condiciona a existência de uma obrigação fiscal pelo que, como as verbas em causa podem e devem configurar-se como reporte da produção para o período coberto pela isenção e ocorrida antes da entrada em vigor da Lei Nova e em que nem sequer foram ultrapassados os limites quantitativos “ficcionalizados” pela Administração Aduaneira (AA), não é lícito e legal proceder ao seu alargamento por ficção do tipo fiscal “fazendo de conta” que os limites quantitativos fixados pela Lei Nova já tinham sido alcançados no âmbito da Lei Antiga e no domínio da vigência da isenção concedida, para não reconhecer a extensão do benefício fiscal até ao fim de março de 2007 com o limite de produção de 50 toneladas, pois isso quebra a unidade sistemática do direito fiscal.

XIIª) - A questão terá de ser apreciada exclusivamente face à lei, desde logo, porque em matéria de benefícios fiscais, vigora, como se disse e reafirma, o princípio da legalidade, na sua vertente formal e material (artº 103-2 e 3 da CRP), o que significa que é a lei que tem que definir, os pressupostos da concessão de tais benefícios, sendo absolutamente irrelevante o que as entidades administrativas entendem ou deixam de entender nessa matéria, e, conseqüentemente, irrelevante será também qualquer critério de avaliação daqueles pressupostos, constante de circulares dos serviços administrativos da DGS ou da DGCI ou até mesmo - como parece ter sido o caso, ou se pretende fazer crer que o foi - da CE, se o mesmo não tiver cobertura legal, tanto mais que as circulares ou instruções administrativas não são

lei, não têm força obrigatória geral, apenas vinculam na ordem interna de uma determinada hierarquia e, por isso, não vinculam os Tribunais, nem os particulares, apenas isentando estes de responsabilidade por atos praticados de acordo com essas instruções, quanto aos seus deveres fiscais acessórios, nos termos do artº 68º, nºs 5 e 6 da LGT.

XIIIª) - Sob esse prisma, o despacho sob censura, proferido pelo Subdirector-Geral das Alfândegas dos Impostos Especiais sobre o Consumo, cujo teor é “*Nos termos do disposto da lei n.º 53-A/2006, de 29/12, revogo o meu despacho de 2006.10.04, autorizando, em consequência, o reembolso do ISF dos biocombustíveis produzidos pela A..... no âmbito do projeto piloto, até ao limite de 50 000 t até ao termo do respetivo prazo de validade*” tem de ser interpretado no sentido de que, na fase do processo em que o benefício foi requerido, se verificavam os requisitos previstos na lei, dado o pedido de decisão se reportar a uma situação tributária já concretizada pois é isso que decorre da lei: uma vez que os pressupostos do benefício, isto é, os factos de cuja conjugação a lei faz depender o nascimento do benefício, estavam definidos na alínea j) do n.º 1 do art.º 71.º do Código dos IEC’s, e foram rigorosamente cumpridos, as 50 000 t previstas na Lei Nova (Lei n.º 53-A/2006, de 29/12) são para ser aplicadas”... até ao termo do respetivo prazo de validade “, ou seja, desde 1/1/2007, data da entrada em vigor da Lei, até ao termo do respetivo prazo de validade assinalado na mesma Lei para o dia 22/3/2007.

XIVª) - Donde que a questão nuclear a apreciar e decidir seja a da impossibilidade da revogação da concessão do benefício dada a verificação dos respetivos pressupostos integralmente à luz da Lei que os previa e fazia depender o seu reconhecimento efetuado pelo Despacho Ministerial Conjunto n.º 279/2006, de 1 de março, publicado no “Diário da República” n.º 59, de 23.3.2006, de S. Ex.as os Ministros das Finanças e da Administração Pública e do Ambiente e do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional, o qual assegura à recorrente a natureza de projeto piloto de desenvolvimento tecnológico, não estabelecendo qualquer limite de ordem quantitativa, e concedendo-lhe uma isenção de ISF por um período de 12 meses sem limitação de quantidade, indo ao encontro das metas indicativas comunitárias, de que Portugal estava aquém.

XVª) - O despacho recorrido é ilegal por nele se consignar, contrariamente ao despacho de reconhecimento do benefício, que não se mostram comprovados e verificados os pressupostos objetivos estabelecidos na alínea j) do n.º 1 do art.º 71.º do Código dos IEC’s, visto que a contribuinte, no momento em que pediu a isenção reunia os requisitos legais, e não poderiam ser impostos limites quantitativos por não estarem previstos na lei e o reconhecimento da isenção foi pedido antes do limite das 50 000 que apenas foi previsto na Lei Nova e não poderia ser estendido “para trás” ao regime da isenção reconhecida.

XVIª) - Nos termos do artº. 12º do EBF, o momento em que se adquiriu o direito ao benefício coincide com o momento da verificação dos respetivos pressupostos; porque assim, o reconhecimento feito pela Administração não é um ato constitutivo mas um simples ato declarativo, de acordo aliás com o princípio constitucional da legalidade e os respetivos corolários da tipicidade fechada e do exclusivismo.

XVIIª) - O direito ao reconhecimento da isenção em causa, tem de reportar-se à data em que esse pedido foi formulado, e, como nessa data a contribuinte reunia todos os requisitos determinados na lei para beneficiar da isenção, não pode ser recusado o reconhecimento desse direito tanto mais que a requerida isenção, porque regulada na íntegra pela lei e sem qualquer margem de livre apreciação por parte da entidade competente e se insere na categoria de atos ou poderes vinculados da Administração Fiscal, terá de ser por esta praticado porque o direito ao benefício adquirido no domínio da Lei Antiga só na sua duração foi atingido pela Lei Nova.

XVIIIª) - A Lei Nova revogou a Antiga sem efeitos retroativos atento o disposto no n.º 1 do artigo 12º da LGT, que determina que as normas tributárias se aplicam aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroativos.

XIXª) - E, nos termos do artº. 12º da LGT, a proibição da retroatividade apenas abrange as normas de incidência fiscal e as normas que procedam à revogação ou à alteração dos pressupostos dos benefícios fiscais, após o momento em que tenham ocorrido pelo que deve considerar-se que a revogação operada pela Lei Nova (Lei do Orçamento para o ano de 2007) não tem efeitos retroativos.

XXª) - E a questão sub judice não pode ser apreciada com base em meras interpretações administrativas, antes devendo ser apreciada exclusivamente face à lei, pois que, em matéria de benefícios fiscais vigora o princípio da legalidade, nas suas vertentes formal e material (nº 2 do artº. 103º da CRP), o que significa que é a lei que tem que definir os pressupostos da concessão de tais benefícios, sendo irrelevante o que as entidades administrativas entendem ou deixam de entender nessa matéria e, por consequência, irrelevante qualquer critério de apreciação daqueles pressupostos, se tal critério não tiver cobertura legal, sendo que o direito ao benefício fiscal aqui em causa foi pela contribuinte adquirido quando se encontra comprovada a factualidade descrita na hipótese legal (citados artigos do CIEC’s e do EBF), no domínio da lei que se encontrar em vigor e de acordo com esta.

XXI^a) - A criação de impostos está disciplinada na Lei Fundamental nos normativos da CRP contidos na alínea i) do n.º 1 do artº 168º na sua concatenação com o artº 103º, n.ºs. 2 e 3 da CRP que estabelece que «*Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*».

Há, com efeito, um princípio de «*numerus clausus*» em matéria de impostos que tem ainda como decorrência a completa descrição nos tipos legais dos elementos necessários à determinação do montante da prestação devida e das garantias dos contribuintes, sendo o desrespeito de tal princípio é sancionado nos termos do artº 103º, n.º 3, da CRP ao determinar que: «*Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição...*», consequência jurídica que já derivava daqueles outros princípios da constitucionalidade e da conformidade dos atos do Estado com a Constituição ínsitos no artº 3º, n.º 3 da CRP.

XXII^a) - Acresce que vigora no Direito Fiscal o princípio da legalidade que se traduz no brocado «*nullum tributum sine lege*» e, uma das decorrências do princípio da legalidade fiscal, como se disse já, é a proibição de pagamento de impostos que não tenham sido estabelecidos de harmonia com a Constituição, que se inscreve no quadro das garantias individuais, por isso revestindo as normas atinentes carácter preceptivo (cfr. artº 18º da C.R.P.).

Donde que, de acordo com o princípio da legalidade, só podem ser cobrados os impostos quando se verificam os pressupostos aos quais a lei condiciona a existência de uma obrigação fiscal, observadas as garantias dos contribuintes na lei estabelecidas como modo de reacção, não sendo lícito e legal proceder a derrogações de tais garantias como direitos adquiridos na vigência de certa lei (a LA, ou seja Lei Antiga) pois isso quebra a unidade sistemática do direito fiscal.

XXIII^a) - Tem, pois, de assentar-se que a Lei Nova não atribui eficácia retroativa às suas normas como decorre do disposto no n.º 1 do artº 12º do C.C. ao estabelecer que a lei só dispõe para o futuro, salvo se essa eficácia lhe for atribuída pelo legislador caso em que se presumem ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular. E também ao n.º 2 do mesmo preceito legal que estatui que quando a lei dispuser sobre os efeitos dos factos, a lei nova só visa, em caso de dúvida, os factos novos.

XXIV^a) - A Lei Nova respeita integralmente as situações jurídicas constituídas «*ex lege*», por força da verificação dos factos previstos na sua estatuição e, por tal razão, além de acobertada dentro da ressalva da parte final do n.º 1, também se acha englobada na previsão do n.º 2, primeira parte, do referido artº 12º do C. Civil.

XXV^a) - Deve por isso concluir-se que a Lei Nova ao dispor sobre os efeitos dos factos, apenas visa os factos novos e que, assim, é inaplicável às situações por ele previstas cujos pressupostos, segundo a lei antiga, ocorreram sob o domínio desta lei, só se aplicando aquele às situações que se tenham constituído pela ocorrência dos factos integradores da respetiva previsão legal a partir do início da sua vigência.

XXVI^a) - Numa outra perspectiva, as orientações comunitárias sobre biocombustíveis estavam já expressas na Diretiva n.º2003/30/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de maio, que estabelecia a meta de proceder, até ao final de 2005, à substituição de 2% dos combustíveis convencionais, em particular dos derivados do petróleo, usados no setor dos transportes rodoviários, por combustíveis alternativos, e que foi transposta para o direito interno através do Decreto Lei n.º 62/2006, de 21 de março, apontando como valor de referência de 2% de toda a gasolina e gasóleo rodoviário colocados no mercado em 31.12.2005.

XXVII^a) - Ora os 2% como valor de referência representavam, no caso português e relativamente ao gasóleo, cerca de 100 000 toneladas para o ano que se encontra em causa, sendo certo que, tendo em conta a natureza de projeto piloto de desenvolvimento tecnológico da contribuinte, não vigorava em relação a esta qualquer limite de ordem quantitativa, pelo que, reunidos os pressupostos da isenção de ISP, esta valeria por um período de 12 meses sem limitação de quantidade, indo ao encontro das metas indicativas comunitárias, de que Portugal estava aquém, na consideração de que não decorria da lei interna, na redação em vigor ao tempo dos factos – alínea j) do n.º 1 do art.º 71.º do Código dos IEC ‘s -, qualquer limitação de ordem quantitativa para a referida isenção para os projetos piloto, pelo que a mesma não podia ser, nem foi efetivamente, sujeita a nenhuma limitação dessa natureza.

XXVIII^a) - Consequentemente, foi a Administração que, ancorando-se num “entendimento” veiculado pelo funcionalismo comunitário, que “criou” as limitações quantitativas a que se reporta a decisão impugnada, indo ao ponto de sustentar que as 50 000 t referidas na Lei Nova era o limite máximo para o período da concessão, quando é certo que nenhum limite impunha a lei à luz da qual a isenção foi reconhecida, correspondendo a tese da AA ora contestada, à aplicação retroativa da lei em afronta a princípios constitucionais e legais.

XXIX^a) - Provando-se que a indicação fornecida tem uma natureza estritamente informativa de carácter negativo - indicando, exatamente, que não existe a nível da EU um valor de referência -, à qual se soma uma menção de carácter meramente pessoal do funcionário que escreveu um e-mail, enunciando fontes que nem sequer identifica, sendo certo que o valor de 1% não se acha validado por nenhuma

decisão legalmente tomada, por qualquer instância comunitária, pelo que não tem valor legal, nem pode ser tomada como base para a decisão de que se recorre.

XXX^a) - Impõe-se, pois e quanto a esse aspeto, concluir que, a haver má-fé, ela provém de uma autoridade pública que procura estabelecer limites quantitativos onde eles não existem, seja na lei interna, seja na comunitária, que profusamente invoca, mas que, afinal, se traduz em mera opinião particular de um funcionário, já que os órgãos próprios da UE não produziram nenhuma lei, regulamento ou mera instrução que haja estabelecido o limite pretendido de 1% ou 50 000 toneladas.

XXXI^a) - Noutra vertente, o subdiretor-geral das Alfândegas não possui competência derogatória dos atos praticados pelos membros do Governo, pois que, segundo as regras gerais aplicáveis, tal competência pertence ao autor do ato a revogar ou ao seu superior hierárquico, nos termos do disposto nos artigos 138.º e 140.º e segs. e 142.º e 143.º do CPA, sob pena de subversão do princípio da hierarquia.

XXXII^a) - A norma do art.º 79.º n.º1 da LGT enuncia que o ato decisório pode revogar total ou parcialmente ato anterior ou reformá-lo, ratificá-lo ou convertê-lo nos prazos da sua revisão.

XXXIII^a) - E na atividade administrativa tributária é operável a chamada revogação administrativa implícita; a “revogação” é o ato administrativo que se destina a extinguir os efeitos de outro ato administrativo anterior pelo que, ainda que implicitamente, a liquidação impugnada sempre assumirá a natureza de “revogatória” quando faz extinguir os efeitos jurídicos do ato tributário de liquidação anterior.

XXXIV^a) - Pertencendo a revogação à categoria dos denominados atos secundários ou atos sobre atos, necessariamente que os seus efeitos jurídicos recaem sobre um ato anteriormente praticado, sendo inconcebível a sua prática desligada desse ato pré - existente.

XXXV^a) - Ao fazê-lo, pratica a AT um ato revogatório implícito, ou seja, um ato administrativo que, não declarando expressamente suprimir os efeitos de ato anterior, produz na realidade consequências jurídicas que, sendo incompatíveis com os efeitos produzidos pelo ato anterior de liquidação adicional, conduzem à eliminação destes.

XXXVI^a) - Com o ato impugnado, foi estabelecida uma nova regulamentação material sobre situação já regulada por ato anterior, ou seja, resulta uma incompatibilidade implícita entre a nova regulamentação e os efeitos do ato anterior.

XXXVII^a) - E quando o órgão administrativo altera o conteúdo de um ato administrativo anterior, modificando o seu objeto ou algum dos requisitos deste, se a hipótese não se enquadrar em qualquer das figuras da reforma ou da conversão, tem de entender-se que a parte alterada do ato é nova, quer tenha havido aditamento à primitiva declaração, quer substituição de algum aspeto do objeto. Deste modo, as alterações ou modificações que não consistam em mera retificação de erros de cálculo ou de escrita, não produzem efeito retroativo: o ato primitivo, não revogado, produz os seus efeitos até ao momento da eficácia da alteração ou da modificação nele introduzidas. E estas só são válidas se não contrariarem as regras gerais do regime da revogação.

XXXVIII^a) - Retira-se do exposto que, na ausência de normas jurídicas especiais que permitam a alteração de situações criadas por ato definitivo, qualquer extinção subsequente de toda ou parte dos respetivos efeitos de direito cai sempre sob a alçada dos preceitos legais que estabeleçam o regime geral da revogação do ato administrativo, sendo indispensável à qualificação de um ato como revogatório, não a declaração expressa de revogação, mas apenas a contradição, entre o conteúdo do ato em questão e os efeitos decorrentes de ato anterior.

XXXIX^a) - Acresce que o benefício fiscal que foi reconhecido a contribuinte constitui um direito adquirido, sujeito às regras gerais disciplinadoras dos benefícios fiscais em geral, constantes no artigo 12.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), dispondo em especial o seu n.º 4, segundo o qual “o ato que conceda um benefício fiscal não é revogável nem pode rescindir-se o respetivo acordo de concessão, ou ainda diminuir-se, por ato unilateral da administração tributária, os direitos adquiridos, salvo se houver inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas, ou se o benefício tiver sido indevidamente concedido, caso em que aquele ato pode ser revogado.

XL^a) - À luz do princípio da legalidade tributária e em decorrência do disposto nos 8º, n.º 1 da LGT e 103º, n.º2 e 165º n.º I i) da CRP, a renúncia total ou parcial dos créditos tributários referentes a impostos, porque contende com a incidência dos mesmos terá de ser prevista em lei da Assembleia da República ou DL aprovado ao abrigo de autorização legislativa.

XLI^a) - Acresce que, por injunção do n.º 2 do artº 36º da LGT, os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes.

XLII^a) - Assim, nem o objeto da obrigação, nem os juros, nem o prazo de pagamento, etc., podem ser alterados por vontade das partes pois a isso se opõe a referido princípio de legalidade dos impostos e o princípio da legalidade da atividade administrativa; a vontade das partes, seja da Administração, seja dos contribuintes, não tem relevância jurídica, o que vale por dizer que, uma vez preenchidos os pressupostos de facto, nasce a obrigação estritamente vinculada e, mesmo no âmbito de conceitos indeterminados, está-se perante o seu preenchimento em obediência à lei e não aos interesses das partes.

XLIII^a) - Do que vem dito, resulta claramente que, mesmo que o autor do ato impugnado dispusesse de competência não podia, como implicitamente o fez, alterar o ato anterior de reconhecimento da isenção.

XLIV^a) - Destarte, não podem subsistir dúvidas de que com o reconhecimento da isenção, tem de afirmar-se a ocorrência de um ato constitutivo de direitos, para a requerente, ora Autora, só passível de revogação nos moldes positivados pelo artº. 141.º n.º 1 CPA, isto é, “com fundamento na sua invalidade e dentro do prazo do respetivo recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida”; sendo este, para a generalidade da doutrina, o prazo de um ano seguinte à data em que se formou o deferimento tácito, face à previsão do artº. 58.º, n.º 2 alínea a) CPTA.

XLV^a) - E, se é certo que nem o órgão competente poderia revogar o ato em causa, por mor do princípio da hierarquia, muito menos o poderia fazer o subdiretor-geral das Alfândegas por não estar nas suas atribuições e, visto tratar-se de um despacho “conjunto” de dois ministérios, o mesmo padece até de nulidade porque é estranho às atribuições de um dos ministérios ou das pessoas coletivas referidas no artº 2º do mesmo Código em que o autor se integra.

XLVI^a) - A atribuição de competência para decidir e proceder à prática do ato de revogação, tinha, pois e sempre, de operar-se com a ressalva das limitações relacionadas com a salvaguarda de direitos adquiridos.

XLVII^a) - Ademais, o ato em causa também invadiu a esfera jurídica do outro Ministério (que não ao das Finanças) entidade juridicamente autónoma, em cuja esfera de atribuições se inseria a matéria a definir por atos do tipo e natureza daquele que foi praticado.

XLVIII^a) - É nulo e de nenhum efeito (nulidade absoluta ou nulidade) o ato praticado por um órgão administrativo sobre matéria estranha às suas atribuições.

XLIX^a) - A incompetência absoluta consiste na prática de um ato quando a competência pertence a um órgão de outra pessoa coletiva da Administração, ou quando o seu autor excede as atribuições que devia prosseguir; gera nulidade.

L^a) - É que, mesmo a entender-se que aos atos que violem anterior caso decidido ou caso resolvido devem ser considerados como revogações administrativas (implícitas), nem sequer aos próprios autores do ato era lícito revogar o ato de reconhecimento da isenção.

LI^a) - Consequentemente, o ato impugnado não só está eivado do vício de incompetência relativa em razão da hierarquia, mas também padece de nulidade por incompetência absoluta nos termos do artigo 133º, nº2, alínea b), do CPA.

LII^a) - Por fim, a nosso ver e com todo o respeito, a sentença e o acórdão que a confirmou, mostraram-se desfasados em relação à questão nuclear posta na p.i. e que era a de saber quais os limites temporais de aplicação da Lei Nova visto que não estava compreendido na questão sub judice todo o argumentário que foi utilizado na sentença, em manifesta e fiel adesão à tese da entidade demandada para sustentar a legalidade do despacho recorrido, quando o objetivo da Autora era o de promover a “destruição” de tal ato fundamentalmente porque, traduzindo-se o mesmo na revogação (ainda que implícita) de um ato válido constitutivo de direitos, o mesmo ter sido praticado por quem não detinha competência para o efeito e fazendo uma interpretação ilegal e inconstitucional em virtude da aplicação retroativa da Lei para impedir que a Autora continuasse a fruir da isenção no período que a lei Nova veio estender em relação ao benefício regularmente reconhecido à contribuinte.

LIII^a) - A retroatividade “autêntica”, em que a norma pretende ter efeitos sobre o passado (eficácia ex tunc), deve distinguir-se a “retroactividade aparente” (parcial ou inautêntica)”, também denominada retrospectividade ou retroatividade quanto a efeitos jurídicos (cfr. GOMES CANOTILHO, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, Almedina, Coimbra, 1998, p. 255).

LIV^a) - esta última não cabe a situação dos autos em que uma lei pretende vigorar para o futuro, mas acaba por tocar em situações, direitos ou relações jurídicas desenvolvidas no passado, pois, *in casu* verifica-se a violação do princípio da proibição da retroatividade, consagrado no artº. 103º, n.º 3, da CRP, dado que ocorreu retroatividade autêntica, ou seja, a lei nova foi aplicada a um facto passado, inteiramente decorrido ao abrigo da lei antiga.

LV^a) - E ocorre ainda a violação do princípio da proteção da confiança, na vertente da segurança jurídica porquanto, como foi expandido no Acórdão do STA de 28/9/2011, aliás na esteira da jurisprudência do Tribunal Constitucional, para averiguar se há violação destes princípios há que proceder «a um justo balanceamento entre a proteção das expectativas dos cidadãos decorrentes do princípio do Estado de direito democrático e a liberdade constitutiva e conformadora do legislador, também ele democraticamente legitimado, legislador ao qual, inequivocamente, há que reconhecer a legitimidade (senão mesmo o dever) de tentar adequar as soluções jurídicas às realidades existentes, consagrando as soluções mais acertadas e razoáveis, ainda que elas impliquem que sejam ‘tocadas’ relações ou situações que, até então, eram regidas de outra sorte». “Sendo que só uma retroatividade intolerável, que afete de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos cidadãos, viola o princípio de proteção da confiança, insito na ideia do Estado de direito.”

LVIª) - Sucede que no presente caso pode afirmar-se que a afetação das expectativas da recorrente quanto ao limite da produção no ano de 2006 foi arbitrária e deve considerar-se demasiado onerosa.

LVIIª) - Por isso que a solução dada ao caso pela AA e sufragada na decisão recorrida se afigura intolerável e constitucionalmente inadmissível, porquanto, na senda da jurisprudência do Tribunal Constitucional, consagrada no citado aresto, não existe fundamento material (um interesse público relevante) capaz de justificar a mutação operada na ordem jurídica - uma mutação que apresenta, na interpretação dada no despacho recorrido e no acórdão sob censura e que confirmou a sentença recorrida que também a acolheu, como imprevisível e injustificada, não podendo os cidadãos contar com ela, por isso se verificando a invocada inconstitucionalidade do sentido decisório da acórdão recorrido, pelo que procede, também, nesta parte, a argumentação da recorrente.

LVIIIª) - Demonstrando-se que os fundamentos em que se baseou o ato impugnado e nos quais também se ancorou a sentença não têm guarida na lei tem de entender-se que houve erro de julgamento sobre a matéria de facto e de direito e que a Constituição e a Lei impõem a procedência dos fundamentos da ação invocados na p.i., o que implica que não pode manter-se na ordem jurídica o despacho impugnado. Só assim se realizando a JUSTIÇA!

Termos pelos quais e, com o douto suprimento de V. Exas., deve ser admitido o presente recurso de revista e, analisado o mérito do recurso, deve ser dado provimento ao mesmo, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

2. A Fazenda Pública apresentou as suas contra alegou, para concluir da seguinte forma:

A)- Não é admissível o recurso de revista porque:

A.1) - De acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 150.º do CPTA apenas é admissível Recurso para o Supremo Tribunal Administrativo com base na relevância jurídica ou social da questão em apreciação que se revista de importância fundamental ou quando a sua admissão seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

A.2) - O recurso de revista reveste-se de uma natureza excecional, pugna a jurisprudência desse Venerando Tribunal, e a doutrina, pela intervenção do STA apenas quando se afigura útil em matérias de maior importância, independentemente de alçada, de modo a servir de orientação para os tribunais inferiores, funcionando como válvula de segurança do sistema.

A.3) - O caso em apreço, não apresenta relevância jurídica ou social que lhe confira uma importância fundamental que deve ser aferida em face do interesse objetivo, da utilidade jurídica da revista, da capacidade de ultrapassar os limites da situação singular.

A.4) - Tratando-se de uma questão inerente a um benefício fiscal em concreto e condições relativas à sua concessão, não revela especial capacidade de repercussão social ou de controvérsia quanto a casos futuros do mesmo tipo, não extravasando os limites do caso concreto.

A.5) - A Recorrente, fundamentando-se no erro de julgamento sobre a matéria de facto e de direito, não demonstra que a apreciação jurídica não se reduz à presente situação, pelo contrário, com elevado grau de certeza se afirma não existir situação controvertida idêntica à dos autos, não tendo surgido dúvidas quanto à isenção prevista na alínea j) do n.º 1 do art.º 71.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro, em vigor à data dos factos.

A.6) - A Recorrida justifica a admissibilidade do recurso com os mesmos motivos com que ataca a decisão, invocando o erro de julgamento, que não se inclui nos requisitos do art.º 150.º do CPTA, acrescentando que, nos termos do n.º 2 do mesmo dispositivo legal, a revista só pode fundamentar-se na violação de lei substantiva ou processual, o que exclui o erro de julgamento quanto à matéria de facto, cfr. resulta, designadamente, dos Acórdãos de 22.07.2011 (proc. 0740/11) e de 03.03.2010 (proc. 01168/099).

A.7) - E, tal como decorre do n.º 3 do art.º 150.º, o tribunal de revista aplica aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido o regime que considere adequado, não podendo, de acordo com o n.º 4, ser objeto de revista o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa.

A.8) - Na senda do que tem vindo a ser defendido por esse Venerando Tribunal, também não se justifica a admissão da revista quando a decisão não evidencie erro grosseiro, se revele ilógica e juridicamente insustentável, cfr., designadamente, o vertido nos Acórdãos de 11.10.2012 (Proc. 0773/12) e de 11.10.2012 (Proc. 0751/ 12).

A.9) - No caso sub judice não se suscitam dúvidas geradoras de incerteza e instabilidade na resolução dos litígios que pudessem fundamentar a apreciação pelo STA, também, porque, a decisão do tribunal a quo encontra-se devidamente fundamentada, verificando-se uma adequada aplicação do direito aos factos fixados.

A. 10 - Constata-se que a Recorrente pretende, tão só, submeter a questão a uma outra instância, não obstante a ausência dos pressupostos processuais dos quais a lei faz depender a sua admissão, pelo que, não pode, a Recorrente, interpor o presente Recurso de Revista com base em absoluta falta de fundamento legal em virtude da não verificação dos requisitos previstos no art.º 150.º do CPTA para a sua admissibilidade.

Mas, mesmo que assim se não entenda sem prescindir, mais se dirá que:

B) - Quanto ao presente recurso de Revista:

B.1) - Sem imputar quaisquer vícios à sentença recorrida, a Recorrente vem aduzir os mesmos argumentos, já refutados em 1ª e 2ª instâncias, defendendo “*que houve erro de julgamento sobre a matéria de facto e de direito e que a Constituição e a Lei impõem a procedência dos fundamentos da ação invocados na p.i.*”, não se entende, todavia, a insistência em contradizer os mesmos factos uma vez que já se encontra assente a matéria de facto considerada como provada, cfr. resulta de A) a V) - 3.1 - do probatório do Acórdão recorrido.

B.2) - Relativamente aos requisitos de admissibilidade de revista para o STA nos termos do art.º 150.º, afirma que a questão assume relevância jurídica e social limitando-se a declarar que a mesma tem capacidade para se repetir num número indeterminado de casos, o que não conseguiu demonstrar, não se alcançando a sua utilidade jurídica.

B.3) - De facto, revela-se pouco provável a existência de situações controvertidas idênticas à dos autos, não se tendo colocado noutros casos, ao contrário do alegado, dúvidas de interpretação quanto ao regime fiscal e conceito de projeto-piloto, tanto mais que a norma do CIEC, o art.º 71.º, n.º 1, alínea j), ao abrigo da qual foi concedida a isenção, foi revogada pela Lei do Orçamento para 2007, inviabilizando a ocorrência de casos futuros.

B.4) - No que concerne à questão da retroatividade, ainda que ao despacho impugnado tivessem sido atribuídos efeitos retroativos, o que não se verificou, tendo ficado demonstrada a situação largamente vantajosa para a Recorrente, o princípio da não retroatividade da lei fiscal previsto no n.º 3 do art.º 103.º da Constituição da República Portuguesa não se aplicaria porque, no caso em apreço, resultaria mais favorável para o contribuinte (cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, em CRP Anotada, Coimbra Ed. Vol. 1, 4ª edição, pág.1093).

B.5) - Mas, nem sequer se levanta a questão da eventual aplicação retroativa do despacho impugnado porquanto os efeitos do Despacho Conjunto que reconheceu o benefício já se tinham produzido antes de ter sido proferido o referido despacho impugnado, pois, à data da prolação do despacho impugnado, a Recorrente já tinha ultrapassado a quantidade autorizada ao abrigo da isenção concedida.

B.6) - Tratando-se de um benefício dependente de reconhecimento, a isenção foi concedida à então requerente/interessada após a formulação do pedido junto da administração aduaneira, verificados os respetivos pressupostos, nos termos e na medida em que foi solicitada, tendo-lhe sido atribuído o efeito/providência que pretendia obter, defendendo agora a Recorrente uma posição que, por contradizer uma conduta assumida em momento anterior, vem, violando os princípios da boa-fé, ilidir a presunção prevista no n.º 2 do art.º 59.º da Lei Geral Tributária.

B.7) - Foi, pois, o operador que desencadeou todo o procedimento (cfr. descrito no probatório, e processo instrutor junto aos autos, tendo o tribunal tomado em consideração todas as provas produzidas em conformidade com o disposto no art.º 515.º do Código de Processo Civil), estando ciente dos pressupostos inerentes à isenção, e bem assim do limite quantitativo das 18.000 t., cujo pedido foi efetuado com referência a este, pretensão que lhe veio a ser concedida.

B.8) - E, subscrevendo o Acórdão recorrido, o despacho impugnado do Subdiretor-Geral não afetou os efeitos jurídicos do Despacho Conjunto que concedeu o benefício à Recorrente, os quais já se tinham produzido aquando da prolação daquele despacho e, a revogação da alínea j) do n.º 1 do art.º 71.º do CIEC efetuada pela Lei n.º 53-A/2006, só produz efeitos para o futuro, não afetando as situações jurídicas antes constituídas.

B.9) - Dispondo a lei nova (Lei n.º 53-A/2006) apenas para o futuro, não se verifica a aplicação retroativa a facto passado, não obstante aquela, com vista à salvaguarda da segurança jurídica, tenha incluído uma norma destinada à proteção dos direitos adquiridos.

B.10) - E, ainda que os efeitos jurídicos decorrentes do benefício não se tivessem esgotado, de qualquer modo, a Recorrente sempre estaria numa situação mais favorável.

B.11) - Razões que sustentam a improcedência da alegada violação do princípio da legalidade, bem como da invocada violação do princípio da proibição da retroatividade e do princípio da proteção da confiança.

B.12) - Ao contrário do alegado pela Recorrente, a sentença recorrida teve em consideração toda a matéria de facto e de direito, tendo procedido a uma correta delimitação e aplicação ao caso concreto.

3. O MP emitiu parecer que consta a fls. 609 dos autos, no qual refere que não se pronuncia sobre apreciação preliminar sumária do recurso, mas somente na “...sua eventual admissão e quanto ao mérito do recurso, de acordo com o previsto no artº 146º, n.º 1 e 2 do CPTA.”

4. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

5. Com interesse para a decisão, foram dados como provados no acórdão recorrido os seguintes factos:

A) Em 23.02.2004 foi apresentada pela ora Autora uma exposição ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, idêntica a uma outra dirigida, em 12.03.2004, à Diretora-Geral das Alfandegas e dos

Impostos Especiais sobre o Consumo, na qual informa planear a construção de uma fábrica que “permitirá a produção de 100.000 Tons. (aproximadamente 113.000.000 Litros) anuais de BIODIESEL, o que equivale a aproximadamente 2% do gasóleo fóssil consumido”, solicitando esclarecimentos sobre o enquadramento fiscal da atividade (cfr. doc. de fls. 21 a 23 e 33 ta 35 do processo instrutor apenso aos autos);

B) Em 19.03.2004 foi efetuada a informação n.º 104 (P.º 3.1.1.5/340-1/2002), da Direção de Serviços dos Impostos Especiais sobre o Consumo, sancionada pelo despacho da Diretora-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, de 22.03.2004, da qual consta, além do mais, o seguinte (cfr. doc. de fls. 203 a 206 do processo instrutor apenso):

“Sobre as exposições referenciadas no ponto 1. da presente informação, constata-se que foram já desenvolvidas algumas ações tendentes à consolidação do projeto de produção de biodiesel. De acordo com a empresa, foram desenvolvidas diversas ações tendentes à implantação da nova indústria em Portugal, sendo que a planificação da produção aponta para uma previsão anual de 113 000 000 litros de biodiesel, o equivalente a 2% aproximadamente, do consumo anual de gasóleo fóssil. (...)”

Um dos requisitos para o enquadramento da atividade como projeto-piloto consiste no respeito da percentagem de 1% do mercado nacional de gasóleo fóssil. Ainda que o âmbito do conceito de projeto piloto não esteja definido ao nível comunitário, a representação portuguesa na Comissão Europeia obteve da TAXUD um esclarecimento sobre a matéria: quando a comercialização do biocombustível ultrapasse a percentagem de 1% do mercado nacional de óleos minerais, o projeto deixa de estar enquadrado no conceito de projeto-piloto. Ora a previsão da empresa aponta uma percentagem de 2% do mercado nacional de gasóleo, pelo que a sua atividade não poderá ser reconhecida como projeto-piloto. Importa solicitar uma confirmação junto da empresa, quanto à interpretação da informação prestada.

Face ao exposto, e sem prejuízo da apresentação de novos dados que contrariem a previsão de produção atrás referida, entende-se que a A..... não reúne, de momento, os requisitos para que a sua atividade de produção de biodiesel seja reconhecida como projeto-piloto.”;

C) Em 12.04.2004 deu entrada na Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo o documento junto a fls. 47 do processo instrutor apenso, enviado pela Autora, no qual consta o seguinte:

“Tendo em conta o V. ofício 3.1.1.5/340-112002, de 22.03.04, a A....., SA., vem por este meio informar que o projeto por nós apresentado (vide nossa carta Ref 063/A DMIJRIGS, de 12.03.04) não se enquadra nos projetos-pilotos, dado que a produção planificada do biodiesel será equivalente a 2% do consumo anual de gasóleo fóssil

Desta forma, rejeitamos, como consta do V ofício acima referido, a isenção fiscal relativa aos projetos-pilotos e esperamos, com caráter de urgência, a transposição da Diretiva 2003/96/CE, do Conselho, de 27 de outubro de 2003, para o ordenamento jurídico português, tendo em conta que é esse o enquadramento que satisfaz os interesses desta Empresa”;

D) Em 22.11.2005 a Autora solicitou, em requerimento apresentado no Ministério do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional, a isenção do imposto sobre os produtos petrolíferos (ISP), com fundamento na alínea j) do n.º 1 do artigo 71.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, indicando uma capacidade de produção da unidade piloto de produção de biodiesel de 18.000 toneladas ano (cfr. doc. de fls. 185 a 188 do processo instrutor apenso);

E) Idêntico requerimento foi dirigido ao Gabinete do Ministro de Estado e das Finanças (cfr. doc. de fls. 195 a 198 do processo instrutor apenso);

F) Neste requerimento afirma a ora Autora que *“(...) A A..... tem já em fase de testes de funcionamento uma unidade de piloto de produção de biodiesel, cuja tecnologia foi e está a ser desenvolvida na própria empresa.*

A capacidade de produção desta unidade será de 18.000 (dezoito mil) toneladas ano, de biodiesel, pelo que se insere no atual conceito de projeto-piloto de desenvolvimento tecnológico” (carregado no original);

G) Em apreciação do referido requerimento, foi proferida a informação n.º 50/2006, de 17.02.2006 (P.º 3.1.1.5/340-1/2002), da Divisão do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos, constante de fls. 217-218 do processo instrutor apenso, sancionada por despacho de concordância do Diretor-Geral das Alfândegas e dos Impostos sobre o Consumo, com a mesma data, a qual concluía o seguinte:

“Considerando que:

A capacidade produtiva prevista (18.000 toneladas/ano) enquadra-se no requisito quantitativo estabelecido;

Foram preenchidas as demais condições fixadas ao longo de todo o processo;

A validade do reconhecimento é de 12 meses, tendo em conta a iminente entrada em vigor do diploma que transpõe a Diretiva 2003/30/CE, sobre os biocombustíveis;

O despacho conjunto se encontra assinado por S. Ex.º o Ministro do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional;

Entendo estarem reunidas as condições para o reconhecimento formal por parte de S. EX^a. o Ministro de Estado e das Finanças.”

H) Este entendimento teve a concordância do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e do Ministro de Estado e das Finanças, conforme consta nos seus despachos n.º 309/2006-XVII, de 21.02.2006 e 226/06/MEF, de 01.03.2006, respetivamente (cfr. doc. de fls. 321 do processo instrutor apenso);

I) Sobre o requerimento mencionado em D) e E) foi proferido o despacho conjunto n.º 279/2006, de 01 de março, do Ministro de Estado e das Finanças e do Ministro do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional, publicado no Diário da República, II Série, n.º 59, de 23 de março de 2006, cujo teor se passa a transcrever (cfr. de fls. 44-45 dos autos):

“A A....., S.A., pretende dedicar-se à produção de biocarburantes, nomeadamente biodiesel, a partir de óleos alimentares usados e de gorduras animais impróprias para outros usos industriais, no âmbito de um projeto piloto de desenvolvimento de produtos menos poluentes, para o qual solicitou e instruiu o pedido de reconhecimento do projeto, nos termos e para os efeitos previstos na alínea j) do n.º 1 do artigo 71.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo.

(...)

Considerando que a requerente reúne os requisitos previstos na lei para beneficiar da isenção prevista na alínea f) do n.º 1 do artigo 71.º CJEC:

Assim, ao abrigo da alínea j) do n.º 1 do artigo 71.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, o Ministro de Estado e das Finanças e o Ministro do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional determinam o seguinte:

1 - É reconhecido como projeto piloto, nos termos e para os efeitos previstos na alínea j) do n.º 1 do artigo 71.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, a unidade piloto de produção de biodiesel da A....., S. A., nas suas instalações sitas na, freguesia de, concelho Franca de Xira.

2 - A isenção de ISF decorrente do presente reconhecimento tem a validade de 12 meses a contar da notificação da mesma à A....., S.A.

3 - A isenção de ISF pode ser revogada a todo o tempo, caso a A....., S.A., deixe de cumprir os procedimentos de controlo instaurados pela DGAIEC. “;

J) Em 18.08.2006 a Autora apresentou ao Diretor-Geral das Alfandegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo o requerimento constante de fls. 323 do processo instrutor apenso, solicitando que *“no espírito da Diretiva Comunitária 2003/96/CE e do enquadramento nacional da atividade de biodiesel e dos projetos-piloto, fosse dada como interpretação pela V/ Direção Geral ao referido despacho conjunto, que a A..... se encontra isenta de ISF para as quantidades produzidas até ao limite dos volumes previstos no enquadramento dos projetos-piloto, ou seja, até 1% dos volumes dos combustíveis que se pretende que sejam substituídos, que se estima em 48.565 ton, de gasóleo equivalente, e num período que não pode ultrapassar os 12 meses”.*

K) No seguimento do despacho n.º 11 97/2006-XVII, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, o qual se manifestou no sentido do indeferimento do requerimento mencionado em J), foi proferido o despacho do Subdiretor-Geral das Alfandegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, de 04.10.2006, o qual tem o seguinte teor (cfr. doc. do processo instrutor apenso):

“A DS 6.2 para conhecimento e dar instruções às Alf de Alverca e Setúbal para não autorizarem o reembolso do ISF a partir das 18.000 T, a não ser que venham a ser dadas instruções expressas em contrário.”

L) Por fax recebido pela ora Autora em 16.10.2006, foi a esta dado conhecimento do referido despacho (cfr. doc. de fls. 405 do processo instrutor apenso);

M) Do mesmo despacho apresentou a Autora, em 20.12.2006, a reclamação constante de fls. 406 a 411 do processo instrutor apenso, solicitando a revogação do referido despacho e que seja *“integralmente aplicado”* o despacho ministerial mencionado em I) que antecede;

N) Em resposta a esta reclamação, em 04.01.2007, foi proferido pelo Subdiretor-Geral das Alfandegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo o despacho impugnado, que incidiu sobre a informação n.º 3/2007 (P. 3.1.1.5/340-1/2002), o qual tem o seguinte teor (cfr. doc. de fls. 38-39 dos autos):

“Nos termos do disposto no artigo 70.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, revogo o meu despacho de 2006.10.04, autorizando, em consequência, o reembolso do ISF dos biocombustíveis produzidos pela A..... no âmbito do projeto piloto, até ao limite de 50 000 t. e até ao termo do respetivo prazo de validade.

Notifique-se a A..... c/c às alfândegas de Alverca e de Setúbal”;

O) A Entidade Demandada não procedeu à audição da Autora previamente à emissão do despacho impugnado (acordo);

P) Pelo fax n.º 22, enviado em 05.01.2007 à Autora, foi a esta comunicada a decisão referida em N) (cfr. doc. de fls. 415-416 do processo instrutor apenso);

Q) Encontra-se junto a fls. 431 do processo instrutor apenso um mau enviado pelo Presidente do Conselho de Administração da Autora e dirigido ao Subdiretor-Geral das Alfandegas e dos Impostos

Especiais sobre o Consumo, do qual consta, além do mais, o seguinte: “Foi com muita satisfação que recebemos por fax o Ofício n.º 00022 datado de 5 de janeiro, pelo qual nos é comunicado que, face ao disposto no n.º 2 do artigo 70.º da Lei n.º 53-A/2006 de 29/12 (Lei do OE 2007) V. Exia revogou o seu despacho de 2006/10/04, “sendo por consequência autorizado o reembolso do ISP dos biocombustíveis produzidos pela A.....”;

R) Tendo a Autora requerido que lhe fossem certificados os fundamentos do ato administrativo ora impugnado, foi à mesma entregue, em 21.02.2007, certidão acompanhada de fotocópia do referido despacho e da informação 3/2007, onde aquele foi exarado (cfr. doc. de fls. 449 do processo instrutor apenso);

S) A percentagem de 1% do mercado nacional de gasóleo fóssil, no período em referência nos autos, não excede as 50.000 toneladas/ano (acordo).

6. Conforme acima referido, o presente recurso vem interposto ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA, tendo este STA aceitado pacífica e uniformemente a aplicação desta norma em processo judicial tributário.

Tal norma estabelece o seguinte:

“1. Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excecionalmente, 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.

2. A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

3. Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado.

4. O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objeto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

5. A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objeto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo”.

6.1. Interpretando aquele transcrito n.º 1, tem este Supremo Tribunal vindo a acentuar, repetidamente, que, pela sua estrutura, pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade e ainda e principalmente, pela nota de excecionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve aquele recurso 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 (Neste sentido, v. o Acórdão desta Secção do STA de 24/05/05 - Processo n.º 579/05).

Deste entendimento comunga também, o Profº Mário Aroso, quando escreve 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.)

Deste modo, a admissão deste tipo de recurso depende:

a) Da necessidade de apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental;

b) De a apreciação do recurso ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Ocorrerá o 1º requisito quando se verificar uma relevância prática que tenha como ponto obrigatório de referência, o interesse objetivo, 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 e não uma mera relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas.

Quanto ao 2º requisito - 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 (Neste sentido, v., entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 20/05/09 - Processo n.º 295/09 e de 29.06.2011 - Processo n.º 0568/11).

Ainda de acordo com o que ficou escrito no Acórdão desta Secção do STA de 30/05/07 - Processo n.º 0357/07:

“(...) o que em primeira linha está em causa no recurso excecional 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 excecional, 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 excecional 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”.

Finalmente, e na mesma senda da doutrina anterior, o acórdão deste STA de 19.09.2012, veio reafirmar o seguinte:

“A jurisprudência das duas Secções deste Supremo Tribunal Administrativo (Contencioso Administrativo e Contencioso Tributário) perante o disposto no n.º 1 daquele preceito da lei adjetiva “*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 relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito*”, vem acentuando repetida, uniforme e pacificamente o carácter estritamente excepcional deste recurso jurisdicional,

Pois que se não trata de recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, de uma “*válvula de segurança do sistema*” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu,

Quer dizer, 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 a melhor aplicação do direito.

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos pelo legislador, a saber: relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito, a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem doutrinando e sublinhando que apenas se verifica ocorrer aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efetuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

E no que concerne à clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito a jurisprudência sublinha, concordante e uniformemente, que há de resultar da capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável.

Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios... (Neste sentido, os acórdãos de 31.03.2011, processo n.º 232/11, da 1ª Secção e de 30.12.2012, processo n.º 182/12, desta Secção de Contencioso Tributário).”

6.2. Ora, no caso presente, não pode deixar de concluir-se, sem necessidade de longas divagações, que os Requerentes não lograram demonstrar a verificação daqueles requisitos/pressupostos legais de admissão da requerida revista excepcional tal como a consagra o invocado artigo 150º do CPTA e a jurisprudência convocada a vem clarificando no seu alcance e aplicação concreta.

Com efeito a relevância jurídica ou social que haverá de permitir qualificar as questões enunciadas como de importância fundamental, para este efeito processual – a admissão desta revista excepcional –, há de resultar ou emergir de situações em que “... *a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efetuar; de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis*”.

E a clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito apenas ocorrerá quando se verifique que a questão assim bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável.

Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Ora, o aresto em causa nos autos e a sentença do TT de 1ª Instância que aquele confirmou, por unanimidade dos seus julgadores e perante opinião concordante do Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto daquele Tribunal Superior, constituem antes bem fundamentadas, esclarecidas e esclarecedoras soluções de direito para as questões jurídicas em causa nos autos, mediante criteriosa subsunção dos factos apurados ao direito aplicável.

Daí que não possa deixar de concluir-se que não só não era especialmente complexo o quadro normativo que as instâncias tiveram que aplicar, como se não verifica também ocorrer qualquer divisão jurisprudencial ou doutrinal suscetível de fragilizar o sentido do decidido em termos de demandar a requerida sindicância jurisprudencial extraordinária.

Ao contrário, importa antes concluir que, tal como os autos exuberantemente evidenciam, os Requerentes não só não demonstraram, como lhes competia, a verificação dos requisitos legais de admissão da revista (art.º 150º do CPTA), como estes se não verificam ocorrer na situação subjacente.

É que o alegado erro de julgamento, traduzido na manifestada e reiterada discordância com o sentido do decidido, por si só, embora suscetível de legitimar/motivar recurso jurisdicional ordinário, se e quando admissível, revela-se antes e para o efeito jurídico processual que cumpre – admissibilidade desta revista excecional – manifesta e processualmente ineficaz, pois, “... *não estamos perante um 3º grau de jurisdição, extinto na jurisdição tributária pelo DL 229/96, de 29 de novembro.*”.

E a insuficiente alegação/demonstração da verificação dos requisitos legais de admissão do recurso de revista excecional, só por si, não obstará porém a que o tribunal, por esta especial formação, porventura o admitisse.

Ponto seria que, ainda assim e apesar disso, se mostrassem verificados aqueles requisitos.

Porém, no ajuizado caso dos autos, tal não se verifica ocorrer, repete-se.

Na verdade, não só as questões enunciadas não integram, bem manifesta e notoriamente, questões de relevância jurídica ou social de importância fundamental, tal como a jurisprudência as vem caracterizando, como as questionadas decisões judiciais se não revelam ostensivamente errada (s) ou juridicamente insustentável (eis), em termos de poderem qualificar-se como suscetíveis de integrar “*erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica e infundada ...*”, ou, no mínimo, passíveis de suscitar dúvidas fundadas emergentes de divisões de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias.

Ao contrário, é antes seguro que aquelas se mostram juridicamente bem fundamentadas e integram, constituindo, soluções plausíveis de direito à luz dos preceitos legais aplicáveis convocados em sede da sua fundamentação, soluções que, aliás, a jurisprudência dos Tribunais Superiores vêm reiteradamente afirmando.

Por outro lado, também não se antevê que a expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente por o caso concreto se revelar como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros.

Aliás, como bem refere o recorrido na conclusão B.3, revela-se pouco provável a existência de situações controvertidas idênticas à dos autos, não se tendo colocado noutros casos, ao contrário do alegado, dúvidas de interpretação quanto ao regime fiscal e conceito de projeto-piloto, tanto mais que a norma do CIEC, o art.º 71.º, n.º I, alínea j), ao abrigo da qual foi concedida a isenção, foi revogada pela Lei do Orçamento para 2007, inviabilizando a ocorrência de casos futuros.

Dir-se-á ainda que na conclusão LVIIIª) a recorrente invoca, como corolário de todas as anteriores conclusões, que “*tem de entender-se que houve erro de julgamento sobre a matéria de facto ...*”. Ora, de acordo com o n.º 4 do art.º 150º transcrito, “*O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objeto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova*”.

Assim sendo, e concluindo, não estamos perante caso em que se possa lançar mão da válvula de segurança do sistema pretendido pelo recorrente, especial e extraordinário meio processual de recurso jurisdicional de revista consagrado pelo invocado art.º 150º do CPTA.

7. Nestes termos e pelo exposto, acordam os Juizes desta formação – art.º 150º, n.º 5 do CPTA – da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não admitir a requerida revista.

Custas pelos Requerentes.

Lisboa, 11 de setembro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.

Assunto:

Recurso de revista excecional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, (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), não se verificam os respectivos pressupostos se a questão suscitada se reconduz, no essencial, à de apreciar se se verificam os pressupostos previstos no artigo 284.º do CPPT para a admissibilidade do recurso de oposição de acórdãos.

Processo n.º 451/13-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A...
Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em 15/1/2013, no recurso que aí correu termos sob o n.º 04511/11 e em que fora recorrente a ora recorrida A.....

1.2. A recorrente apresenta alegações quanto à verificação dos requisitos para a admissibilidade do recurso e quanto ao respectivo mérito e formula as Conclusões seguintes:

A) Quanto à questão de saber se, em sede de reclamação para a conferência interposta nos termos do art. 700º n.º 3 do CPC, a parte que se considere prejudicada por qualquer despacho do relator tem, sob pena de a mesma reclamação não lhe ser atendida, que alegar e provar, especificadamente, esse prejuízo, não podendo o mesmo ser inferido quer dos termos da própria reclamação apresentada quer de outras peças anteriormente apresentadas no processo, verificam-se os requisitos que permitem a interposição de recurso de revista para o STA, nos termos do art. 150º do CPTA.

B) Uma vez que, tal questão assume relevância jurídica ou social, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo, da interposição do presente recurso a possibilidade da melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do direito, dado que tal questão tem capacidade para se repetir num número indeterminado de casos futuros.

C) Até porque, em nosso entender, o entendimento ora veiculado pelo TCASul, Tribunal “a quo”, constitui uma clara violação do princípio “pro actione”.

D) Acresce, ainda, que esta questão, pela sua própria natureza, só foi colocada em sede do Tribunal “a quo”, pelo que, no presente processo, só o TCASul manifesta o seu entendimento sobre a mesma, donde, desconhecendo-se jurisprudência recente e dominante sobre a matéria, só com a intervenção desse STA, se assegura uma futura e necessária uniformidade de procedimentos.

E) Assim, tendo em conta não só a pertinência da questão jurídica apresentada, de natureza processual que aqui se suscita, que se apresenta como uma questão “tipo”, susceptível de se repetir em inúmeros casos futuros, mas também que há a necessidade de o órgão de cúpula da justiça administrativa, face ao entendimento propugnado pelo Tribunal recorrido, intervir resolvendo a questão enunciada, como forma de boa aplicação da justiça, neste e em outros casos futuros, está devidamente sustentada a especial relevância jurídica do presente recurso de revista.

F) Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista, uma vez que o mesmo versa sobre matéria de natureza processual complexa, acerca da qual é admissível existirem dúvidas interpretativas na aplicação do quadro legal relativo ao ónus da parte que reclama para a conferência por se sentir prejudicada por despacho do relator.

G) Quanto ao mérito do presente recurso, o Acórdão ora recorrido fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação do artigo 700º n.º 3 do CPC aos factos, pelo que, não se deve manter.

H) Antes de mais, a Representante da Fazenda Pública não se limitou, na reclamação para a conferência, a requerer que o despacho fosse submetido à conferência mas, ao invés, na sequência de lhe ter sido julgado findo o recurso, veio manifestar as razões de discordância com tal despacho.

I) Donde, a situação não é similar àquela que esteve subjacente à prolação do Acórdão do TCA Sul de 12/12/06, proferido no proc. n.º 01231/06, mencionado no Acórdão ora recorrido. Mas, ainda que a situação fosse semelhante não se pode deixar de observar que o Acórdão ora recorrido não seguiu o entendimento prolatado em tal Acórdão.

J) Isto é, como nos parece ser o entendimento correcto, o Acórdão do TCA Sul de 12/12/06, no qual o Acórdão recorrido se ancorou, acabou por irrelevante o facto de o recorrente não ter invocado e alegado o prejuízo ou o agravo.

K) Ou seja, acabou por considerar que, para efeitos do n.º 3 do art. 700º do CPC, não era preciso o reclamante invocar e alegar, especificadamente, a medida do seu agravo ou prejuízo perante o despacho do relator.

L) Na verdade, se dos elementos do processo for notório que o despacho do relator causa prejuízo ao reclamante, isto é, se não ficar dúvidas que, a manter-se tal despacho, o mesmo lesa os interesses do reclamante manifestados no processo, então não faz sentido que na reclamação para a conferência o mesmo reclamante invoque, especificadamente, que o despacho do relator lhe causa prejuízo e demonstre a medida do seu prejuízo.

M) Por outro lado, deve atender-se ao princípio “pro actione” ou anti-formalista, que aponta para a ultrapassagem de obstáculos de natureza adjectiva e processual, de forma a resolver o litígio e à obtenção de uma tutela jurídica plena.

N) Efectivamente, o Ac. recorrido violou claramente tal princípio que encontra clara manifestação no art. 124º do CPPT, e naquela que é a intenção de conferir uma maior eficácia e estabilidade à tutela jurisdicional dos interesses do administrado.

O) Pelo que, em nosso entender, o Acórdão recorrido não se pode manter, por incorrecta interpretação e aplicação do n.º 3 do art. 700º do CPC e violação do princípio “pro actione”, devendo considerar-se que o n.º 3 do art. 700º do CPC não impõe sempre que, especificadamente, se invoque e demonstre o prejuízo resultante do despacho do relator, mas antes, privilegiando o princípio da prevalência da substância sobre a forma, que tal artigo não clama que se invoque e demonstre tal prejuízo, sempre que resultem do processo e da própria reclamação para a conferência, as razões do inconformismo com a fundamentação do despacho reclamado.

Termina pedindo que o presente recurso de revista seja admitido e, analisado o mérito do recurso, seja dado provimento ao mesmo, revogando-se o acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

1.3. A ora recorrida A..... alegou que se revê inteiramente na fundamentação do acórdão recorrido que julgou improcedente a reclamação para a conferência, sendo que, no caso vertente, o STA já se pronunciou sobre a questão suscitada pela recorrente, no acórdão de 4/5/2005, proferido no âmbito do processo n.º 0602/03 e que, por não se verificarem os pressupostos legais de admissão do presente recurso de revista (art. 150º do CPTA), o mesmo não pode ser admitido.

1.4. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

«Apesar de não expressamente previsto no C.P.P.T., o mesmo é de apreciar preliminarmente com base no previsto no art. 4º alínea a) do E.T.A.F. e na aplicação subsidiária do que se encontra previsto no art. 150º do C.P.T.A. ((1) Tal o que vem sendo entendido em vários acórdãos da secção do contencioso tributário do S.T.A., proferidos após os de 4/10/2006 e 29/11/06, nos processos 729/06 e 584/06, todos acessíveis em www.dgsi.pt e se pode inferir da referência de ser uma válvula de escape do sistema constante da exposição de motivos do E.T.A.F.).

Os requisitos de ordem formal de que depende a sua admissibilidade de acordo com o n.º 1 do dito art. 150º, são a questão em causa ter relevo jurídico ou social, revestir de importância fundamental ou a decisão ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Quanto a questão ter relevo social, são ainda assinalados na lei como interesses importantes da comunidade ou ligadas aos direitos dos consumidores; a saúde, o ambiente, a ecologia, a qualidade de vida e o património cultural e histórico, segundo o previsto no art. 9º n.º 2 do C.P.T.A..

Quanto a questão de relevo jurídico encontra-se também previsto ter a mesma de se revestir de importância fundamental ou de ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, o que pode ser de reconhecer em face de legislação nova passível de sérias divergências (efeito preventivo), ou quando a questão tenha sido resolvida ao arrepio do entendimento uniforme da jurisprudência ou mesmo da doutrina (efeito reparador) ((2) Neste sentido, Abrantes Geraldês, Recursos em Processo Civil, Novo Regime, Anotação ao art. 721º-A. do CPC).

Ora, sendo no caso de verificar que, tendo sido apresentada reclamação para a conferência do despacho do relator que julgou findo o recurso por oposição de acórdãos, a mesma veio a ser decidida com fundamento em falta de identidade das situações de facto e ainda por quanto à sua admissibilidade se ter entendido que devia ter sido alegado prejuízo.

Salvo o devido respeito, este último entendimento não corresponde ao uniformemente tido que, partindo da ideia do poder jurisdicional residir em órgão colegial, há muito vem admitindo a reclamação, nos termos do art. 700º n.º 3 (anterior n.º 2) do C.P.C., desde que a parte se considere prejudicada, e recusando que nesse tipo de recurso seja admissível a reclamação a que se refere o art. 688º do C.P.C. - assim, Abílio Neto em C.P.C, anotado, em anotação a esse dispositivo e acórdão do S.T.A. de 23-11-73, no B.M.J. 235^332.

No entanto, sendo de verificar que a mesma foi ainda indeferida com base no outro referido fundamento, da falta de identidade de situações de facto, há muito se tem entendido ainda que o mesmo serve de fundamento para não admitir tal tipo de recurso - assim, também, por exemplo, se decidiu nos acórdãos do S.T.A. de 26-9-07 e de 2-5-2012, proferidos pelo Pleno nos processos 0452/07, 0307/11 e 0895/11, estes 2 últimos a 2-5-2012, acessíveis em www.dgsi.pt.

Certo é que, segundo o previsto no n.º 5 da última referida disposição, a dita apreciação preliminar sumária está “a cargo de uma formação constituída por 3 dos juizes de entre os mais antigos da secção” do Contencioso Tributário, aplicável com esta adaptação.

Assim, relega-se para momento posterior eventual parecer quanto ao mérito do recurso, de acordo com o previsto no art. 146º n.ºs. 1 e 2 do C.P.T.A., subsidiariamente aplicável, e caso o mesmo venha a ser eventualmente admitido por aquela formação.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Nas instâncias julgaram-se provados os factos seguintes:

1 - Em 19/1/2000, B....., com o n.i.f., apresentou junto do 4º Serviço de Finanças de Lisboa uma declaração de início da actividade de construção civil, CAE 45211, enquanto empresário em nome individual e auferindo rendimentos da categoria C, em sede de I.R.S. (cfr. documento junto a fls. 26 e 27 dos presentes autos; depoimento da testemunha arrolada pela impugnante constante de gravação áudio apensa aos presentes autos e que dos mesmos faz parte integrante);

2 - No ano de 2000, o citado B..... estava colectado pelo exercício da actividade de construção de edifícios, CAE 45211, enquanto empresário em nome individual, sendo sujeito passivo de I.R.S., rendimentos de categoria C, e pertencendo à área do 3º Serviço de Finanças de Loures (cfr. documentos juntos a fls. 26 e 27 dos presentes autos; cópia de relatório da inspecção tributária junta a fls. 161 a 177 do I volume do apenso administrativo; informação exarada a fls. 251 a 268 do I volume do apenso administrativo);

3 - Em 29/6/2001, B..... apresentou junto do 3º Serviço de Finanças de Loures a sua declaração m/3 de I.R.S., relativa ao ano de 2000, na qual declarou os seus rendimentos de categoria C, derivados do exercício da actividade de construção de edifícios identificada no n.º 2, de que resulta um resultado de exercício negativo no montante de € 9.428.353,51 (cfr. certidão junta a fls. 522 a 533 dos presentes autos; informação exarada a fls. 251 a 268 do I volume do apenso administrativo);

4 - Em 12/6/2002, B..... e a impugnante, com o n.i.f., apresentaram junto do 3º Serviço de Finanças de Loures uma declaração de substituição, m/3 de I.R.S., relativa ao ano de 2000, na qual ambos declaram os rendimentos de categoria A que auferiram no mesmo ano fiscal (cfr. documento junto a fls. 113 dos presentes autos; factualidade admitida pelo impugnante na p.i.);

5 - Em 23/8/2003, ocorreu o falecimento do mencionado B....., no estado de casado com a ora impugnante A..... (cfr. documento junto a fls. 296 dos presentes autos);

6 - Em 6/10/2003, foi emitida a ordem de serviço n.º 87323, tendo por objecto a fiscalização da contabilidade da actividade de construção de edifícios exercida pelo sujeito passivo B..... e relativamente ao ano de 2000, mais tendo sido estruturado o despacho que ordenou o procedimento de inspecção externa, com âmbito parcial, em 17/10/2003 (cfr. cópia de relatório da inspecção tributária junta a fls. 161 a 177 do I volume do apenso administrativo; documento junto a fls. 45 do II volume do apenso administrativo; factualidade admitida pelo impugnante na p.i.);

7 - Em 20/10/2003, a A. Fiscal enviou carta-aviso registada para o domicílio fiscal do sujeito passivo B....., visando informar o mesmo do começo da acção inspectiva e do seu objecto, carta esta que veio devolvida pelos serviços postais com as menções “não atendeu” e “não reclamado” (cfr. documentos juntos a fls. 46 a 49 do II volume do apenso administrativo; factualidade admitida pelo impugnante na p.i.);

8 - Em 20/11/2003, através de fax, a douta mandatária da impugnante enviou para os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa uma cópia do assento de óbito do sujeito passivo B..... (cfr. documentos juntos a fls. 219 e 220 do I volume do apenso administrativo; factualidade admitida pelo impugnante na p.i.);

9 - Em 23/1/2004, através de carta registada endereçada para o domicílio fiscal, a A. Fiscal procedeu à notificação do sujeito passivo B..... no sentido de, no prazo de quinze dias, pôr à disposição da inspecção os elementos contabilísticos respeitantes à actividade pelo mesmo desenvolvida no ano de 2000, carta esta que foi devolvida em 27/1/2004 com a menção “informam que faleceu” (cfr. documentos juntos a fls. 51 a 54 do II volume do apenso administrativo; cópia de relatório da inspecção tributária junta a fls. 161 a 177 do I volume do apenso administrativo);

10 - Através de carta registada em 13/2/2004, endereçada para o domicílio fiscal e em nome de B..... e da impugnante, a A. Fiscal procedeu à notificação do sujeito passivo no sentido de exercer o direito de audição prévia no âmbito do processo de inspecção, para tanto remetendo o projecto de conclusões do relatório já estruturado (cfr. documentos juntos a fls. 75 e 76 do II volume do apenso administrativo; cópia do projecto de conclusões do relatório da inspecção tributária junta a fls. 194 a 206 do I volume do apenso administrativo; factualidade admitida pelo impugnante na p.i.);

11 - Em 2/3/2004, a recorrente apresentou junto da Direcção de Finanças de Lisboa o requerimento a exercer o direito de audição prévia para o qual fora notificada (cfr. documento junto a fls. 77 e 78 do II volume do apenso administrativo; factualidade admitida pelo impugnante na p.i.);

12 - Em 2/4/2004, na sequência de acção de inspecção identificada no n.º 6 supra, a A. Fiscal elaborou relatório final cuja cópia se encontra junta a fls. 161 a 177 do I volume do apenso administrativo apenso, dando-se aqui por reproduzido o seu conteúdo (cfr. informação exarada a fls. 251 a 268 do I volume do apenso administrativo);

13 - No relatório identificado no n.º 12 refere-se, nomeadamente e no que aos presentes autos interessa:

a) que não foi possível efectuar qualquer verificação da contabilidade do sujeito passivo, apesar das diversas diligências realizadas para contacto do mesmo ou do seu representante;

b) que, embora o valor das vendas constante da declaração de rendimentos de 2000 apresentada pelo sujeito passivo junto da A. Fiscal se considere certificado, o mesmo já não acontece com os valores de custos da actividade por si declarados;

c) que não foi possível comprovar os valores declarados a título de custos com fornecimentos e serviços externos e impostos, dado não se ter verificado o respectivo suporte documental e contabilístico, assim se encontrando reunidos os pressupostos para o apuramento da matéria colectável da actividade empresarial do sujeito passivo através de métodos indirectos, tudo nos termos dos arts. 87º, alínea b), e 88º, da L.G.Tributária;

d) que o valor do lucro fiscal presumido se situa em € 184.879,91, montante que implica correcções aos valores declarados como custos pelo sujeito passivo, não sendo aceites na quantia de € 9.613.233,42, tudo em sede de I.R.S., rendimentos de categoria C, do ano 2000;

14 - Em 19/4/2004, através de carta registada com a.r., a impugnante foi notificada de todo o conteúdo do relatório final de inspecção identificado nos n.ºs. 12 e 13 supra (cfr. documentos juntos a fls. 80 e 83 do II volume do apenso administrativo; factualidade admitida pelo impugnante na p.i.);

15 - Discordando da correcção à matéria tributável no que respeita ao valor obtido através de aplicação de métodos indirectos, a impugnante apresentou pedido de revisão, o qual foi, em 21/7/2004, objecto de apreciação em sede de Comissão de Revisão, não se verificando o acordo entre os peritos nomeados para a diligência (cfr. documentos juntos de fls. 85 a 104 do II volume do apenso administrativo);

16 - Em 26/10/2004, o Director de Finanças procedeu, além do mais, à fixação do lucro tributável do sujeito passivo B....., rendimentos de categoria C, para o ano fiscal de 2000, no montante de € 184.879,91 (cfr. documentos juntos de fls. 105 a 116 do II volume do apenso administrativo; factualidade admitida pelo impugnante na p.i.);

17 - Em 19/11/2004, com fundamento na decisão identificada no n.º 16, a A. Fiscal estruturou liquidação de I.R.S. n.º 2004 5004263189, relativa ao ano de 2000 e no montante total de € 82.306,47, já incluindo juros compensatórios, liquidação esta cuja data limite de pagamento foi fixada no pretérito dia 3/1/2005 e da qual surgem como sujeitos passivos a impugnante e seu falecido marido (cfr. documento junto a fls. 21 dos presentes autos; informação exarada a fls. 251 a 268 do I volume do apenso administrativo);

18 - Em 16/12/2004, a impugnante foi pessoalmente notificada da liquidação identificada no n.º 17 (cfr. documentos juntos a fls. 22 a 24 dos presentes autos; factualidade admitida pelo impugnante na p.i.);

19 - Em 9/3/2005, deu entrada no extinto T.A.F. de Loures a p.i. de impugnação apresentada por A....., a qual deu origem ao presente processo (cfr. carimbo de entrada apostado a fls. 1 dos presentes autos).

3.1. No caso presente, como se vê dos autos, a impugnante A....., impugnou a liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2000 e tendo o Tribunal Tributário de Lisboa julgado improcedente tal impugnação, aquela interpôs recurso para o TCA Sul, o qual, por acórdão de 27/3/2012, deu provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida e julgou procedente a impugnação.

A Fazenda Pública interpôs, então, recurso, por oposição de acórdãos, deste aresto do TCA Sul, invocando que está em oposição com o acórdão proferido pelo STA em 4/6/2008, no processo n.º 103/08.

Admitido e alegado, tal recurso por oposição de acórdãos veio, porém, a ser julgado findo, por despacho do relator, de 27/6/2012 (fls. 805 a 810), no entendimento de que os quadros factuais e jurídicos contemplados nos dois arestos em confronto são nuclearmente divergentes, pelo que não ocorre a invocada oposição de julgados.

Inconformada com essa decisão do relator a julgar findo o recurso, a Fazenda Pública reclamou para a conferência (nos termos do n.º 3 do art. 700º do CPC).

E no seguimento, a conferência proferiu, em 15/1/2013 (fls. 834 a 841), acórdão onde, além do mais, deliberou o seguinte:

«O despacho reclamado é confirmado inteiramente e sem qualquer declaração de voto.

Pertinentes são também as considerações tecidas pela EPGA no sentido de que, manifestando muito embora a sua discordância com a decisão do relator que julgou findo o recurso por oposição de acórdãos, em bom rigor o recorrido não cumpriu o ónus de alegar e demonstrar que o despacho do relator lhe causou prejuízo, sendo certo que, na esteira do acórdão deste TCAS proferido no processo n.º 01231/06, cujo relator foi o mesmo desta formação, a parte só pode reclamar para a conferência quando se considere prejudicada por despacho do relator e esse prejuízo ou agravo não se presume, sendo ónus do reclamante alegá-lo e demonstrá-lo, o que parece não ter logrado em concreto por se limitar a repetir o teor da sua alegação de l grau.

Improcede, por todas estas razões, a presente reclamação.

2. - Pelo exposto, julga-se improcedente a presente reclamação para a conferência, confirmando-se o despacho reclamado.

Custas pela requerente com a taxa de justiça que se fixa em 4 UCs.»

3.2. É deste acórdão que a Fazenda Pública interpõe agora o presente recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no art. 150º do CPTA.

Ora, aceitando-se que o recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA é também aplicável no processo judicial tributário, importa, antes de mais, apreciar se o dos autos é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos no próprio art. 150º do CPTA, em cujos n.ºs. 1 e 5 se estabelece:

«1 - Das decisões proferidas em segunda 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.

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

3.3. Interpretando o n.º 1 deste normativo, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo «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», reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: 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 a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera 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». ()

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter 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 (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «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») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente

ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 676º n.º 2, 684º n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2 do CPC (neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13).

3.4. No caso, o despacho proferido pelo relator e que veio a ser confirmado pela conferência, julgou findo o recurso por oposição de acórdãos com fundamento em que não ocorre tal oposição dado que «os quadros factuais e jurídicos contemplados nos dois arestos em confronto são nuclearmente divergentes».

Mas o acórdão recorrido, depois de com esta fundamentação concluir pela inteira confirmação «e sem qualquer declaração de voto» do despacho reclamado, acrescenta (reportando às considerações que o MP teceu no seu douto Parecer) que, em bom rigor o recorrido, também não cumpriu o ónus de alegar e demonstrar que o despacho do relator lhe causou prejuízo, sendo que a parte só pode reclamar para a conferência quando se considere prejudicada por despacho do relator e esse prejuízo ou agravo não se presume, sendo ónus do reclamante alegá-lo e demonstrá-lo, o que parece não ter logrado em concreto por se limitar a repetir o teor da sua alegação de 1 grau.

E é esta a questão (*de saber se, em sede de reclamação para a conferência interposta nos termos do n.º 3 do art. 700º do CPC, a parte que se considere prejudicada por qualquer despacho do relator tem, sob pena de a reclamação não ser atendida, que alegar e provar, especificadamente, esse prejuízo, não podendo o mesmo ser inferido quer dos termos da própria reclamação apresentada quer de outras peças anteriormente apresentadas no processo*) que a recorrente Fazenda Pública sustenta que reveste relevância jurídica ou social, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, e decorrendo da interposição do presente recurso a possibilidade da melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do direito, dado que tal questão tem capacidade para se repetir num número indeterminado de casos futuros, até porque o entendimento do TCA Sul também constitui clara violação do princípio “pro actione”.

Ora, se quanto à matéria referente à questão da inexistência de oposição de acórdãos (por o TCAS ter considerado que são diversos e divergentes os quadros factuais e jurídicos contemplados nos dois arestos em confronto) não se verificam (nem a recorrente invoca que se verifiquem) os requisitos previstos no art. 150º do CPTA, também, com o devido respeito, se nos afigura que, quanto à matéria respeitante à aventada questão de saber se em sede de reclamação para a conferência (nº 3 do art. 700º do CPC) a parte que se considere prejudicada por despacho do relator tem que alegar e provar o respectivo prejuízo, não podendo o mesmo ser inferido quer dos termos da própria reclamação apresentada quer de outras peças anteriormente apresentadas no processo, aquelas apontadas características, não se verificam: desde logo porque se trata de questão que o próprio acórdão recorrido reconduz a um argumento expresso a título de «obter dictum» e que não traduz argumentação essencial para a confirmação do reclamado despacho do relator (tal confirmação já fora precedentemente exarada, com fundamento na inexistência de oposição entre os acórdãos em confronto), isto é trata-se de argumento usado como complemento de raciocínio e que nem sequer assume relevo fundamental na decisão. Estamos, pois, perante uma situação pontual, que, por um lado, não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem reveste uma importância fundamental do ponto de vista social e que, por outro lado, atenta a singularidade da situação e da própria factualidade relevante, também não se configura como situação susceptível de vir a ser repetida de molde a constituir um tipo que suscite aquelas questões de relevância jurídica e social (não é de prever que casos idênticos ao dos autos possam vir a repetir-se em número indeterminado de situações futuras).

Daí que, nesse contexto, não se configurem aqui, portanto, nem a aludida relevância jurídica ou social da questão a apreciar, nem a mencionada verificação de capacidade de expansão da controvérsia, não se verificando, assim, os requisitos previstos no art. 150º do CPTA para a admissibilidade do presente recurso.

E, por último, diga-se que, nem a recorrente alega nem se vê que a decisão recorrida esteja ferida por erro manifesto ou grosseiro.

4. Conclui-se, assim, que não estão preenchidos os requisitos legalmente exigidos na lei (nº 1 do art. 150º do CPTA) para a admissibilidade do recurso excepcional de revista.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 11 de Setembro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto* — *Valente Torrão*.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.**Assunto:**

Impugnação. Fundamentos de oposição. Erro na forma de processo. Impossibilidade de «Convolação».

Sumário:

- I — O responsável subsidiário pode impugnar a liquidação de imposto cuja responsabilidade lhe é atribuída e/ou opor-se à execução que contra ele reverteu, mas não pode fazê-lo indiferentemente por um ou outro meio consoante o que mais lhe convier; pois a cada direito corresponde o meio processual adequado para o fazer valer em juízo;*
- II — O meio processual adequado para reagir contra o despacho de reversão, com fundamento na ilegalidade deste por ilegitimidade do executado por reversão, ausência de prévia excussão do património da executada originária, caducidade e prescrição da dívida exequenda em relação ao responsável subsidiário é a oposição à execução fiscal, e não a impugnação judicial;*
- III — Havendo erro na forma de processo, haverá que ordenar a «convolação» do meio processual inadequado em meio processual adequado quando a tal não obste, como no caso, a intempestividade da petição de impugnação para ser apreciada como oposição.*

Processo n.º 669/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de 25 de Setembro de 2012, que indeferiu liminarmente – por erro na forma de processo insusceptível de “convolação” –, a impugnação por si deduzida contra o **despacho de reversão notificado à Impugnante na qualidade legal representante da firma “B....., LDA”**, absolvendo a Fazenda Pública da instância.

O recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

i. Os fundamentos apresentados pelo ora recorrente, aquando da interposição da sua peça processual, Impugnação Judicial, estão de acordo com o âmbito legal da figura jurídica em concreto.

ii. Estipula o art. 97.º e 99.º CPPT, que a Impugnação Judicial é a figura jurídica aplicável quando se pretenda reagir contra liquidações de tributos, invocando-se vícios da respectiva liquidação ou de actos inseridos no procedimento de liquidação, que pela sua natureza enferma, afectem a legalidade das mesmas.

iii. Assim se colocando em causa a sua subsistência na ordem jurídica.

iv. Concebendo sem conceder, o ora recorrente vislumbra que a ilegitimidade passiva invocada, possa recair no âmbito da Oposição.

v. Não obstante, não vislumbrou o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, que os demais fundamentos, preenchem inquestionavelmente, os requisitos para que o ora recorrente possa lançar mão da Impugnação Judicial.

vi. Como de facto o fez.

vii. Tendo laborado em erro o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria ao entender que a figura aplicável seria a Oposição.

viii. Porquanto, conseqüentemente, laborou em erro o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, ao entender que não havia convolação, uma vez que a mesma não seria admitida atendendo à sua extemporaneidade.

ix. Porquanto na verdade, deveria o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria vislumbrado que os fundamentos de existência de bens da devedora originária (património que responde pela dívida exequenda); a caducidade da dívida exequenda (art. 33.º do CPT) e a prescrição das dívidas exequendas (art. 34.º CPT e 48.º LGT) preenchem os requisitos de aplicação da figura jurídica da Impugnação Judicial, cfr. art. 97.º e 99.º, ambos CPPT.

Nesta senda,

x. Laborou em erro o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria ao ter absolvido a demandada Representação da Fazenda Pública da Instância.

xi. Pelo que fundamentos existem nos autos que comprovem que o ora recorrente se apresenta como legitimado para fazer uso da figura jurídica da Impugnação Judicial.

xii. Como o fez e mantém.

xiii. Bem como, existem nos autos, fundamentos e factos que comprovam e fazem proceder o seu pedido, que quando subsumidos ao direito, impõem a anulação do despacho de reversão notificado ao ora recorrente.

Nestes termos e nos mais de direito doutamente supridos por V.^a Ex.^a, se requer que seja reformulada a sentença em crise, e que seja julgada procedente a Impugnação Judicial e, em consequência, seja anulado o despacho de reversão notificado ao ora recorrente na qualidade de legal representante da firma devedora originária, atento o disposto no art. 16.º CPCI e 13.º CPT aplicáveis in casu, ou nos termos da actual redacção do art. 24.º LGT, assim postulando e diligenciado no sentido da acostumada JUSTIÇA!

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 88 e 89 dos autos, nele concluindo que *deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a decisão recorrida na ordem jurídica.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se, como decidido, houve erro na forma de processo, insusceptível de “convolação”, determinante do indeferimento liminar da petição de impugnação deduzida pelo revertido contra o despacho de reversão.

5 – Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria objecto de recurso foram fixados os seguintes factos:

a) O Impugnante foi citado na qualidade de responsável subsidiário pelas dívidas tributárias da sociedade “B....., Lda” em 2010.10.26 – Cft. fls. 46 dos autos.

b) O requerimento inicial da presente impugnação judicial deu entrada no Serviço Local de Finanças da Chamusca em 2012.04.18 - Cft. fls. 3 dos autos;

c) O Impugnante termina o requerimento inicial supra referido pedindo que “seja anulado o despacho de reversão notificado à Impugnante na qualidade de legal representante da firma “B....., Lda.”, alegando em defesa a sua ilegitimidade passiva no processo de execução tributária em causa, a existência de bens da devedora originária, a caducidade e a prescrição da dívida exequenda.

6 – Apreciando.

6.1 Do erro na forma de processo

A decisão recorrida, a fls. 50 a 53 dos autos, indeferiu liminarmente a petição inicial de impugnação apresentada pelo ora recorrente, por erro na forma do processo insusceptível de convolação em oposição à execução por intempestividade.

Alega, contudo o recorrente, em síntese, ser a impugnação judicial meio idóneo para sindicar o despacho de reversão cuja anulação requer, *atento o disposto nos artigos 16.º do CPCI e 13.º do CPT.* Vejamos.

Como se disse no Acórdão deste Supremo Tribunal de 30 de Setembro de 2009 (rec. n.º 626/09) *é pacífico na jurisprudência e na doutrina que a impugnação judicial, regulada nos artigos 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), constitui o meio de reacção paradigmático de que dispõe o contribuinte para atacar, com fundamento em qualquer ilegalidade, o acto tributário, tomado este em sentido próprio, ou seja, como acto de liquidação do tributo, sendo igualmente este o meio processual adequado para reagir contra outros actos em matéria tributária para os quais a lei preveja ser este o meio de reacção do contribuinte (cfr. o n.º 1 do artigo 97.º do CPPT).* E como aí igualmente se disse, *também não oferece dúvida dispor o responsável subsidiário da faculdade de impugnar a liquidação de imposto, a par da faculdade de se opor à execução, pois que são garantias que a própria lei lhe assegura (cfr. os artigos 22.º, n.º 4 e 23.º, n.º 5 da Lei Geral Tributária – LGT) e, que se saiba, ninguém legitimamente contesta.*

Sucede, contudo, que o ora recorrente não veio, através da impugnação deduzida, sindicar qualquer dos actos de liquidação de imposto objecto da execução contra si revertida, antes veio atacar o próprio acto de reversão da execução, com fundamento na sua ilegitimidade, existência de bens da devedora originária, caducidade e prescrição da dívida exequenda.

Ora, não sendo em função do vício do acto sindicado, mas antes do próprio acto sindicado, que se determina qual o meio de defesa processualmente adequado dentre os que a lei assegura ao executado por reversão, e sendo que, no caso dos autos, o acto sindicado é o despacho de reversão, e não as liquidações das dívidas exequendas, tem de concluir-se que a impugnação judicial de que o então

impugnante lançou mão para atacar o acto de reversão não é o meio processualmente idóneo para contra ele reagir, pois que sendo tal acto praticado no âmbito de processos de execução fiscal, terá de ser sindicado através dos meios de defesa próprios deste processo, no caso concreto, por via da oposição à execução fiscal, com fundamento nas alíneas b), d) e e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Bem decidiu, pois, o tribunal “a quo” ao julgar verificado erro na forma do processo, e bem assim de que a “convolação” da impugnação deduzida em oposição à execução fiscal não é possível, pois que a tal obsta a necessária tempestividade desta para ser conhecida como oposição, atento ao que consta das alíneas a) e b) do probatório fixado e sabido que o prazo para dedução tempestiva da oposição é de 30 dias, contados da citação, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT.

Atento ao exposto, há-de, pois, concluir-se dever improceder o recurso interposto, havendo que confirmar a decisão recorrida, que bem decidiu.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 11 de Setembro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Requisitos.

Sumário:

I — O recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, como excepcional que é, tem pressupostos ou requisitos de admissibilidade próprios, específicos e exigentes, que não se confundem com os dos demais recursos do CPC e do CPPT, requisitos que não concorrem no caso de o acórdão recorrido ter acolhido e sufragado a orientação jurisprudencial que se encontra consolidada no STA, no sentido de que, na reversão, seja à luz do CPT ou da LGT, a prova da gerência de facto incumbe à Administração Tributária, inexistindo presunção legal de que da gerência de direito se infere o efectivo exercício da função.

II Além de que, nesse recurso de revista, está excluído o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos, pelo que não pode ser utilizado para uma (re)análise dos elementos de prova e (re)apreciação da relevância e valor probatório que lhes foi dado pelo Julgador para efeitos de apreciação da questão (de facto) de saber se eles permitem ou não julgar como verificada a gerência de facto.

Processo n.º 764/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA veio interpor recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que confirmou a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, de procedência da oposição à execução que A..... deduziu contra a execução fiscal n.º 2160-2000/104593.8 e apensos, instaurada, originariamente, contra a sociedade B....., Lda., e que contra ele revertera.

1.1. As alegações mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

A) Quanto à questão de saber, para efeitos de reversão de dívida de sociedades comerciais contra o responsável subsidiário e, estando provada a gerência de direito, quais são os factos que se devem considerar como suficientes para se dar como provada a efectiva gerência, nos termos do n.º 1 do art. 24º da LGT, tendo em conta que a AT, no caso concreto, até demonstra que a sociedade só se obriga,

perante terceiros, com a assinatura daquele sócio gerente, verificam-se os requisitos que permitem a interposição de recurso de revista para o STA, nos termos do art. 150º do CPTA.

B) Uma vez que tal questão assume relevância jurídica ou social, aferida em termos da utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo, da interposição do presente recurso a possibilidade da melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do direito, dado que tal questão tem capacidade para se repetir num número indeterminado de casos futuros.

C) Assim, tal questão assume particular relevância jurídica ou social, atenta a necessidade de uma melhor aplicação do direito neste e em outros casos futuros, tendo em conta não só a pertinência da questão jurídica centrada na determinação do regime de responsabilização do sócio, gerente de direito, para responder pela dívida da sociedade, mas também, pelo facto de, face às inúmeras decisões desfavoráveis do TCA Sul, se mostrar assaz pertinente que o órgão de cúpula da justiça administrativa tributária, embora tendo em conta que a gerência de facto sempre se há-de apurar em cada caso em concreto, contudo se pronuncie, de forma genérica, sobre se certos factos são suficientes para que a AT consiga dar por provada a gerência de facto.

D) Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista, uma vez que o mesmo versa sobre matéria de interpretação complexa, acerca da qual é admissível existirem dúvidas interpretativas na aplicação do quadro legal da responsabilização, pelo exercício da gerência de facto, dos administradores, directores e gerentes de direito, que pode interessar a um leque alargado de interessados e eventuais casos pendentes em Tribunal, tendo já sido inclusivamente interposto, sobre esta mesma questão, recurso de revista pela ora recorrente, pelo que, o presente recurso servirá para uma melhora, a partir da pronúncia do STA, uniforme aplicação do direito.

E) Quanto ao mérito do presente recurso, o Acórdão ora recorrido fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação do art. 24º n.º 1 da LGT, aos factos, pelo que, não se deve manter.

F) De facto, considerou o Acórdão ora recorrido que, pese embora a AT tenha provado que a forma de obrigar da sociedade é mediante a assinatura dos dois gerentes, um dos quais o oponente/revertido (cfr. consta da matéria de facto dada como provada no Ac. recorrido) isto é, que a sociedade só se vincula, perante terceiros, com a assinatura dos dois gerentes, não estava provado o exercício de facto da gerência, cuja prova impende sobre a AT.

G) Ora, nos termos da legislação comercial, resulta que os administradores ou gerentes, uma vez nomeados e tendo iniciado o exercício das suas funções, são titulares de poderes/deveres funcionais.

H) Tais administradores e/ou gerentes formam e exteriorizam a vontade da pessoa colectiva, vinculando-a, com a sua assinatura, perante terceiros, praticando actos que lhe foram atribuídos, em nome e no interesse da pessoa colectiva, actos cujos efeitos se irão reproduzir na esfera jurídica desta última,

I) Como consta do sumário do Ac. do TCA Sul de 06/10/09, Proc. n.º 03336/09 “Prevendo a lei que a gerência de direito faz presumir a gerência de facto, mas sendo essa uma presunção judicial, admite-se a sua ilisão por qualquer meio de prova, sendo suficiente a contraprova e não sendo exigível a prova do contrário (cfr. arts. 350º e 351º do CC). Não logra ilidir tal presunção o gerente que afirma que era uma outra pessoa que no dia a dia se encontrava à frente da sociedade, quando o mesmo era gerente nomeado sociedade, sendo necessária a sua assinatura para a obrigar e desenvolvia a sua actividade de forma regular”.

J) Deve, pois, concluir-se que a lei não exige que os gerentes, para que sejam responsabilizados pelas dívidas da sociedade, exerçam uma administração continuada, apenas exigindo que eles pratiquem actos vinculativos da sociedade, exercitando desse modo a gerência de facto.

K) Pelo que, tendo sido provado pela AT que era necessária a assinatura do oponente/revertido para obrigar a sociedade e a vincular perante terceiros, está verificado um facto que se deve considerar como suficiente para que a AT consiga dar por provada a gerência de facto.

Termos pelos quais e, com o douto suprimento de V. Exas., deve ser admitido o presente recurso de revista e, analisado o mérito do recurso, deve ser dado provimento ao mesmo, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

1.2. O Recorrido não contra-alegou.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público, tecendo algumas considerações sobre o enquadramento processual do recurso de revista, emitiu parecer no sentido de que o recurso não devia ser admitido, seja porque o CPPT o não prevê nem contempla um 3º grau de jurisdição, seja porque, a seguir-se a tese da admissibilidade do recurso de revista no contencioso tributário, nos termos do que dispõe o art. 24º, alínea a), do ETAF, também se não verificam, *in casu*, os requisitos previstos no art. 150º do CPTA, já que a questão suscitada «(...)relativa aos pressupostos de que depende a responsabilidade prevista no art. 24.º da L.G.T. quanto a gerentes de sociedades por dívidas de impostos e coimas», não é nova e, «(...) no acórdão recorrido, bem como na sentença proferida em 1.ª instância, é referida jurisprudência do S.T.A. no sentido do decidido, nomeadamente os acórdãos do Pleno de 20-2-07 e de 10/12/09, proferidos respectivamente, nos recs. 1132/06 e 861/08.», sustentando, ainda,

que «é de relegar para momento posterior a eventual emissão de parecer quanto ao mérito do mesmo, de acordo com o previsto no art. 146º n.ºs 1 e 2 do C.P.T.A.».

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exm^{os} Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que constitui jurisprudência actualmente pacífica nesta Secção de Contencioso Tributário que o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150º CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

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

Isto é, o preceito prevê *excepcionalmente* recurso de revista para o STA 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*. Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, frisando que ele constitui uma “*válvula de segurança do sistema*” que só deve ser accionada nesses estritos e precisos termos.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua *relevância jurídica ou social*, se revista de *importância fundamental*, ou se a admissão deste recurso seja *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

E, como tem sido repetidamente explicado nos inúmeros acórdãos proferidos sobre a matéria e que aqui nos dispensamos de enumerar, o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Em suma, a intervenção do STA no âmbito de um recurso excepcional de revista só pode considerar-se justificada em matérias de assinalável relevância e complexidade, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador com esse recurso.

No caso vertente, colocam-se as questões de saber se da gerência de direito se presume legalmente a gerência de facto, e se a demonstração da necessidade da assinatura do gerente de direito para obrigar a sociedade constitui prova suficiente de concomitante gerência de facto para o efeito de reverter a dívida fiscal nos termos do que dispõe o n.º 1 do art. 24º da LGT – considerando, além do mais, que os actos outorgados pelo gerente, nessa qualidade, vinculam a sociedade e produzem efeitos na sua esfera jurídica.

Segundo o entendimento vertido no acórdão recorrido, «*O vício em causa envolve a análise do fundamento de oposição previsto no artº 204º, n.º 1, alínea b), do CPPT (ilegitimidade devido a falta de responsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda - cfr.artº.286, n.º.1, alínea b), do anterior CPT).*(...)

No processo vertente, a eventual responsabilidade subsidiária do oponente e ora recorrido deve ser analisada à luz dos regimes previstos nos arts 13º do CPT, e 24º da LGT, levando em consideração os períodos temporais a que respeitam as liquidações de IVA que constituem o débito exequendo revertido (cfr. n.º 1 do probatório), exceptuando as dívidas de coimas fiscais (cfr. por todos ac.S.T.A.-2ª Secção, 22/9/93, CTF 376, pág. 211 e seg.).(...).

Segundo a opinião que defendemos, a responsabilidade do gerente pela violação das normas que impõem o cumprimento da obrigação fiscal radica no instituto da responsabilidade por facto ilícito assente em culpa funcional, isto é, em responsabilidade civil extracontratual (cfr. ac. S.T.A.-2ª Secção,

9/12/2004, rec. 28/04, in Revista Fiscal, Vida Económica, Fevereiro, 2006, pág. 28; ac.T.C.A.Sul-2ª Secção, 8/5/2012, proc.5392/12). (...).

“In casu”, a sentença recorrida conclui que a Fazenda Pública não logrou demonstrar que o oponente exerceu, de facto e efectivamente, a gerência da sociedade executada originária, em consequência do que julgou a oposição procedente. Para a tal decisão chegar mais refere que, em face da prova produzida, existem sérias dúvidas quanto ao exercício da gerência de facto por parte do oponente na sociedade originariamente executada, pelo que, competindo à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, deve contra si ser valorada a falta de prova de tal facto. Por outro lado, não se provando a gerência efectiva, está afastada a conexão pessoal necessária para fundar a presunção legal de culpa por parte do gerente.

Analisando, agora, a matéria de facto provada, deve concluir-se no mesmo sentido, assim não podendo funcionar a presunção legal (de que a gerência de facto, no período a que as dívidas respeitam, é exercida por quem é gerente de direito) a que faz referência a Fazenda Pública nas suas conclusões do recurso, tudo conforme se refere supra e independentemente do regime aplicável ser o previsto no art.º 13.º n.º 1, do CPT, ou no art.º 24.º n.º 1, da LGT (cfr. ac. S.T.A.-Pleno da 2ª Secção, 28/2/2007, rec. 1132/06; ac. T.C.A.Sul-2ª Secção, 20/9/2011, proc. 4404/10). É que nenhum concreto acto foi dado como provado na matéria de facto fixada na sentença recorrida (e não posta em causa pelo recorrente) que o ora recorrido tenha praticado em nome e por conta da sociedade originária devedora (cfr. matéria de facto não provada).

E ao abrigo de qualquer dos regimes examinados é pressuposto da responsabilidade subsidiária o exercício de facto da gerência, cuja prova impende sobre a Fazenda Pública, enquanto entidade que ordena a reversão da execução, visto que, competindo à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente, deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efectivo exercício da gerência do revertido. (...)

Passemos ao exame da eventual responsabilidade subsidiária do oponente/recorrido pelo pagamento das dívidas de coimas respeitantes a infracções (falta de entrega das declarações de IVA desses anos) cometidas nos anos de 1999, 2000 e 2004 (cfr. n.º 1 da matéria de facto provada). (...).

“In casu”, da análise da matéria de facto provada e conforme mencionado supra, conclui-se que em momento algum dos autos logrou a A.Fiscal fazer prova de concretos actos de gerência praticados pelo oponente/recorrido em nome e por conta da sociedade executada originária “B....., Lda”, pelo que se deve considerar improcedente o recurso, também quanto às dívidas de coimas e, em consequência, julgar-se parte ilegítima o oponente A..... no âmbito da execução fiscal n.º 2160-2000/104593.8 e apensos. (...).

Insiste, contudo, a Recorrente que se deveria ter julgado como provada a gerência de facto, na medida em que existe presunção legal nesse sentido face à prova da gerência de direito; e tendo-se provado que a assinatura desse gerente de direito era necessária para obrigar a sociedade, deveria ter-se julgado como suficientemente demonstrada a gerência de facto que é pressuposto da reversão.

Ora, quanto à primeira questão, não se antevê qualquer necessidade de intervenção deste Supremo Tribunal para uma melhor aplicação do direito, no sentido objectivo que acima se assinalou, já que a jurisprudência que se consolidou neste Tribunal é precisamente a que se mostra acolhida e sufragada pela decisão recorrida

Com efeito, decidiu-se no recente acórdão proferido em 21/11/2012 pelo Pleno deste STA, no processo n.º 0474/12, que *«Não existe presunção legal que imponha que, provada a gerência de direito, por provado se dê o efectivo exercício da função, na ausência de contraprova ou de prova em contrário»* e que *«Competindo à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente, deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efectivo exercício da gerência»*; e também que *«Sendo possível ao julgador extrair, do conjunto dos factos provados, esse efectivo exercício, tal só pode resultar da convicção formada a partir do exame crítico das provas, que não da aplicação mecânica de uma inexistente presunção legal»*.

Entendimento que, de resto, fora já sufragado em sucessivos arestos desta Secção do STA a propósito da aplicação do art.º 13.º do CPT, designadamente em 11/4/2007, no processo n.º 040/07, em 10/12/2008, no processo n.º 0861/08, em 11/3/2009, no processo n.º 045/09, e pelo Pleno, em 28/2/2007, no processo n.º 01132/06. E que tem vindo igualmente a ser uniformemente seguida pelo STA no que tange à aplicação do disposto no art. 24.º da LGT – cfr. os acórdãos de 11/3/2009, no processo n.º 0709/08, de 2/3/2011, no processo n.º 0944/10, de 31/10/2012, no processo n.º 0580/12 e de 23/1/2013, no processo n.º 0953/12.

Pelo que a admissão da presente revista não é *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*, ficando, assim, afastada a necessidade de este Tribunal intervir nesse quadro.

E daí, também, a irrelevância jurídica e social da questão que de novo se pretende equacionar e discutir neste recurso, já que a mesma não reveste, face à supracitada jurisprudência consolidada no STA, a necessária relevância jurídica e social *fundamental*.

Finalmente, a segunda questão que a Recorrente coloca tem natureza casuística e depende, além do mais, da análise dos elementos de prova e da relevância e valor probatório que lhes foi dado pelo Julgador para efeitos de apreciação da questão (de facto) de saber se eles permitem ou não julgar como verificada a gerência de facto e preenchido, por conseguinte, esse pressuposto da reversão.

Ora, segundo o preceituado no artigo 150º, nsº 3 e 4, do CPTA, «3 - *Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado*» e «4 - *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova*». O que significa que, salvo o previsto na 2ª parte do n.º 4 do art. 150º, está excluída do poder de cognição do tribunal de revista a actividade do tribunal recorrido na fixação dos factos materiais da causa, incluindo-se no conjunto destes os que decorrem de ilações retiradas com base em regras da vida e da experiência comum, apoiadas em juízos cuja formulação se baseia em simples critérios próprios do bom pai de família, do homem comum (juízos de facto) sem apelo essencial à sensibilidade ou intuição do jurista, à formação especializada do julgador, presa aos critérios de valorização da lei.

E não se enquadrando a questão em apreço no âmbito daquela ressalva contida na 2ª parte do n.º 4 do art. 150º, ela não pode ser objecto de apreciação no recurso excepcional de revista, que, como se explicou, não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso.

Além de que, nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, está ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas àquela matéria de facto. A existir erro de julgamento, tal erro não se reporta ao quadro legal da reversão, mas à prova dos seus pressupostos, pelo que não se trata de questão de direito com relevância que ultrapasse a fronteira da controvérsia particular destes autos.

Assim sendo, torna-se evidente que não se verificam os requisitos de admissão do recurso excepcional de revista expressos no artigo 150º, n.º 1, do CPTA.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que integram a formação referida no n.º 5 do artigo 150º do CPTA, em não admitir a revista.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 11 de Setembro de 2013. — *Dulce Neto* (relatora) — *Valente Torrão* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.

Assunto:

Impugnação judicial. IRC. Suspensão da instância. Artigo 279.º do CPC. Motivo justificado.

Sumário

- I — *Nos termos do artigo 279.º do Código de Processo Civil, aplicável ao processo judicial tributário ex vi da alínea e) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa esteja dependente do julgamento de outra já proposta ou quando ocorrer outro motivo justificado.*
- II — *A necessária e oficiosa reposição da legalidade em caso de procedência da pretensão anulatória da impugnação cuja suspensão foi decretada pelo despacho recorrido não afasta a justificação para a suspensão da instância decretada pelo tribunal «a quo» atendendo ao nexo de prejudicialidade que se verifica, não entre as acções, mas entre os actos tributários que dela são objecto (IRC de 2002 e de 2003).*

Processo n.º 773/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A..., S. A.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal do despacho da Meritíssima juíza “a quo” de fls. 1362 dos autos, que, no processo de impugnação judicial interposto por A....., SA tendo por objecto a liquidação de IRC do exercício de 2003 relativo ao grupo de sociedades encabeçado pela impugnante, deferiu a requerida suspensão da instância até ao trânsito em julgado da decisão a proferir no processo de impugnação n.º 1007/07.2BEPRT, pendente no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, onde se discute a legalidade da liquidação do IRC do exercício de 2002.

A recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

A) Vem o presente recurso interposto do douto despacho que determinou a suspensão da impugnação “sub judice” até ao trânsito em julgado da decisão a proferir no processo de impugnação que corre termos no Tribunal “a quo” sob o n.º 1007/07.BEPRT, nos termos do art. 279.º do Código de Processo Civil, aplicável “ex vi” art. 2.º alínea e), do CPPT.

B) A subida imediata do recurso da decisão interlocutória sustenta-se no disposto no n.º 2 do art. 285.º do CPPT, porquanto a subida afinal comprometeria o efeito útil a obter com a reacção à suspensão da instância decretada por meio do despacho recorrido.

C) O douto despacho sob recurso padece de erro de julgamento quanto à matéria de direito, ao ponderar erroneamente que, no caso “sub judice” e perante a alegação de prejudicialidade da impugnação n.º 1007/07.2BEPRT em relação à impugnação em presença, esta justifica a suspensão da impugnação em referência, nos termos do art. 279.º n.º 1, do CPPT, até ao trânsito em julgado da decisão da impugnação n.º 1007/07.2BEPRT.

D) Para além destas questões atinentes às correcções na origem dos atos tributários impugnados, a impugnante, nos pontos 388 a 404 da PI e 476 a 492 das alegações apresentadas, argui, com importância para este recurso, especificamente nos pontos 399 a 404 da PI, repetidos nos pontos 488 a 492 das alegações apresentadas, que a Administração Tributária corrigiu o valor do prejuízo fiscal consolidado do grupo quanto ao exercício de 2002, evitando que o mesmo estivesse disponível para dedução ao lucro tributável consolidado do grupo em 2003, tendo deduzido impugnação judicial da liquidação em que se repercuta aquela correcção, instaurara sob o n.º 1007/07.2BEPRT.

E) Cabe assinalar, antes de mais, que não obstante a Fazenda Pública não se ter oposto expressamente à pretendida suspensão da instância em contestação ou nas alegações nos termos do art. 120.º do CPPT, nem se ter pronunciado sobre tal pretensão, na sequência da notificação do despacho proferido em 23.10.2012,

F) tal silêncio não pode ser tido, sem mais, como anuência ou aceitação tácita da relação de prejudicialidade invocada para justificar essa suspensão, precludindo o direito de recurso ou desfavorecendo o exame do recurso que agora se interpõe.

G) O despacho proferido em 23.10.2012 não indicava qualquer efeito cominatório à falta de pronúncia, o que não se vê como poderia ter lugar, tanto mais que no âmbito das relações jurídico-tributárias vigora o princípio da indisponibilidade, afluído no n.º 2 do art. 30.º da LGT, pelo que tal silêncio não pode ser interpretado como reserva, renúncia ou desistência da impugnação da requerida suspensão.

H) Acresce que os termos singelos em que a suspensão da instância foi requerida, sem qualquer argumentação desenvolvida em seu apoio, nem qualquer factualidade invocada que merecesse instrução ou sequer debate, só colocavam a questão em termos de direito, que em última análise compete ao tribunal aplicar.

I) Note-se que o silêncio só pode valer como declaração quando esse valor lhe seja atribuído por lei, no caso presente desconhece-se que exista lei adjectiva que atribua ao silêncio perante a notificação do despacho de 23.10.2012 qualquer efeito sobre a conduta ou atitude processual da Fazenda Pública, mormente considerando que a lei declara que, notificada a Fazenda pública para contestar a impugnação, a falta de contestação represente a confissão dos factos articulados pela impugnante.

J) Posto isto, e como parece evidente, com o devido respeito e sem embargo de melhor opinião, cumpre registar desde logo que, qualquer que seja o sentido decisório jurisdicional que se venha a consolidar na impugnação n.º 1007/07.2BEPRT com resultado quanto ao valor dos prejuízos fiscais apurados em 2002, este projectará os seus efeitos devidos na liquidação de IRC de 2003 que estiver em vigor ao tempo da decisão da impugnação n.º 1007/07.2BEPRT.

K) Ademais, numa ótica substancial, não se vê como a fixação do quantitativo do prejuízo a reportar do ano de 2002 para 2003, segundo o que for decidido na impugnação n.º 1007/07.2BEPRT, tenha tal precedência lógica que qualquer das questões decididas nesta impugnação tenha de aguardar, no plano factual ou jurídico, pela mera definição do quantum a reportar, consoante o sentido em que forem decididas as questões sobre que verse aquela impugnação n.º 1007/07.2BEPRT.

L) Ora, o quantitativo desses prejuízos não são ato ou facto tributário pressuposto necessário das questões em apreciação nesta impugnação, aquele é prejudicial em relação a esta, nem a decisão da causa dita prejudicial, em especial no que respeita ao quantitativo dos prejuízos a reportar, para mais ou para menos, irá modificar os termos em que as situações jurídicas inerentes à causa de pedir da

impugnação “sub judice” terão de ser consideradas para decisão desta impugnação, não lhe retiram ou reforçam o fundamento ou a razão de ser.

M) Como tal, a decisão da presente impugnação não depende do julgamento definitivo da alegada causa prejudicial, no que concerne aos prejuízos a reportar do ano de 2002, porque tal reporte não forma caso julgado, com pertinência para a decisão das questões vertentes nesta impugnação, devendo assim o despacho recorrido ser revogado e substituído por outro que denegue a pretendida suspensão.

Termos em que, deve ser dado PROVIMENTO ao presente recurso da decisão de 08.01.2013 proferida na impugnação em apreço, com as legais consequências, revogando-se, por conseguinte, o despacho recorrido.

Por despacho de fls. 1373/1374 dos autos foi o recurso admitido, com subida imediata, nos próprios autos e com efeito suspensivo nos termos dos artigos 280º e 285, n.º 2, todos do CPPT e artigo 691º-A, n.º 1 alínea b) do CPC.

2 – Contra-alegou a recorrida, concluindo nos seguintes termos:

i. A Fazenda Pública entende que o Tribunal a quo ponderou erradamente o nexo de prejudicialidade entre os processos judiciais em causa – o que, inegavelmente, constitui matéria de facto, invocando ainda, os factos invocados pela Impugnante, ora Recorrida, “nos pontos 399 a 404 da PI, repetidos nos pontos 488 a 492 das alegações apresentadas” (cfr. conclusão D do recurso).

ii. Nos termos do disposto nos artigos 26.º c) do ETAF e 280º n.º 1 do CPPT, a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhece dos recursos exclusivamente fundados em matéria de direito – o que acarreta a incompetência absoluta do Tribunal” (Art. 16.º, n.º 1 do CPPT).

iii. Ainda que tivesse sido remetido ao Tribunal competente, o presente recurso sempre estaria votado ao insucesso, na medida em que, dependendo o conhecimento do seu objecto da análise de matéria de facto – como é o caso – afigura-se que a Fazenda Pública não identifica correctamente os pontos factuais ou os elementos constantes dos autos que, no seu entender, impunham uma diferente decisão, o que inviabiliza a intervenção do tribunal de recurso. (...)».

iv. Nos termos do n.º 2 do artigo 284.º do CPC, uma causa é prejudicial a outra quando a decisão daquela altera, total ou parcialmente, o fundamento desta – é o que sucede no caso dos autos, na medida em que a impugnante, ora Recorrida, entende que a aferição sobre a legalidade da correcção de prejuízos reportáveis, em causa do processo n.º 1007/07BEPRT, é temporal e funcionalmente anterior às correcções aqui discutidas, podendo o desfecho daquela impugnação determinar a absorção integral destas.

TERMOS EM QUE, com a improcedência do presente recurso, deve o Douto despacho recorrido ser mantido nos seus precisos termos, assim se cumprindo a Lei e se fazendo JUSTIÇA!

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

(...)

A recorrida, além do mais vem sustentar a incompetência, em razão da hierarquia, do STA, questão que merece imediata e prioritária apreciação, nos termos do disposto nos artigos 13.º do CPTA e 16.º/2 do CPPT.

Vejamos.

O STA é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância se estiver apenas em causa matéria de direito, conforme estatuído nos artigos 26.º/b) e 38.º/a do ETAF e 280.º/1 do CPPT.

Como refere o ilustre Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição, 2011, I volume, página 224), “A jurisprudência tradicional do STA quanto à delimitação da sua competência em relação à dos Tribunais Centrais Administrativos vinha sendo no sentido de ser efectuada com base nos fundamentos do recurso, devendo entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações, que fixam o objecto do recurso (art. 684.º, n.º 3, do CPC), o recorrente pede a alteração da matéria de factica 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.”

“Mais recentemente o STA, por razões pragmáticas, passou a adoptar um entendimento de que, perante as conclusões das alegações de recurso que não estejam suportadas em factos estabelecidos no probatório fixado na sentença recorrida, haverá que ponderar se tais conclusões se traduzem efectivamente em novos factos que contrariam os fixados ou em novas ilações de facto deles retiradas (caso em que se verifica excepção dilatória de incompetência do STA para conhecimento do recurso) ou se, pelo contrário, estão em causa factos, em abstracto, irrelevantes para a decisão da questão decidenda ou meras ilações jurídicas retiradas dos factos fixados, caso, em que o STA será ainda competente para conhecer do recurso.”

“Por outro lado, não devem considerar-se como invocação da matéria de facto, as referências a peças que constem do processo, pois todas as ocorrências processuais são de conhecimento oficioso.” (Obra citada, páginas 225/226).

Alega a recorrida que a recorrente sustenta que o tribunal recorrido ponderou erradamente o nexo de prejudicialidade entre os processos judiciais em causa e que invoca os factos alegados pela recorrida/impugnante nos pontos 399 a 404 da PI, repetidos nos pontos 488 a 492 das alegações apresentadas, o que tudo constituirá matéria de facto.

Salvo melhor juízo, não se nos afigura que assim seja.

De facto, saber se existe nexo de prejudicialidade entre duas acções tendo em vista a suspensão prevista no artigo 279.º do CPC, fazendo-se referência a peças constantes do processo, donde se extraem as causas de pedir/pedido de ambas as acções, constitui claramente matéria de direito.

Efectivamente, como já se referiu, as referências a peças que constam do processo, dado que todas as ocorrências processuais são de conhecimento oficioso, não integra matéria de facto.

Portanto, em nosso entendimento o STA é competente para conhecer do presente recurso.

Quanto ao mérito do recurso entendemos que a recorrente tem plena razão, conforme conclusões de recurso, cujo discurso fundamentador se subscreeve, por inteiro.

Uma causa é prejudicial em relação a outra quando a decisão daquela pode prejudicar a decisão desta, isto é, quando a procedência da primeira tira razão de ser à existência da segunda (Alberto dos Reis, Com., 3.º 206).

Ora, parece manifesto que a procedência da acção onde se discute a liquidação de IRC de 2002, em que se impugnam as correcções que a AT fez no que concerne aos prejuízos fiscais não tira razão de ser à presente acção, cuja causa de pedir consta da respectiva PI.

Na verdade, qualquer que venha a ser a decisão que venha a ser proferida na acção onde se discute o IRC de 2002, com resultado quanto ao valor dos prejuízos fiscais, esta projectará os seus efeitos na liquidação de IRC em discussão nestes autos, independentemente do sentido da decisão a proferir.

Efectivamente, a decisão a proferir na acção relativa ao IRC de 2002, tendo como consequência eventual a fixação dos prejuízos a reportar para exercícios futuros, levará a que, consoante o quantitativo fixado, este tenha reflexo no IRC de 2003, tendo como consequência a estruturação de liquidação correctiva, no âmbito da execução oficiosa do julgado por banda da AT.

Não se verifica, pois nexo de prejudicialidade entre as duas acções.

A decisão recorrida, merece, assim censura.

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso, revogar-se a decisão recorrida, baixando os autos à 1.ª instância para prosseguirem os seus regulares termos.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

Importa previamente determinar se, como alegado pela ora recorrida, se verifica a excepção de incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecimento do objecto do recurso.

Improcedendo a excepção de incompetência suscitada pela recorrida, importa apreciar o mérito do recurso consistindo a questão *decidenda* em saber se, como decidido, se justifica a suspensão da instância de impugnação - que tem por objecto IRC do exercício de 2003 -, ao abrigo do disposto no artigo 279.º do Código de Processo Civil (CPC), até ao trânsito em julgado da decisão a proferir no processo de impugnação pendente tendo por objecto o IRC relativo ao exercício de 2002.

Não há que cuidar do regime de subida do recurso, pois que não é controvertido que o presente recurso de despacho interlocutório devia ter subido imediatamente - como subiu - sob pena de perda do seu efeito útil (cfr. o n.º 2 do artigo 285.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – CPPT).

5 – Apreciando.

5.1 Questão prévia: Da alegada incompetência deste STA para conhecimento do objecto do recurso

Alega a recorrida - cfr. conclusões i) e ii) das suas contra-alegações de recurso – a excepção de incompetência absoluta deste Supremo Tribunal para conhecimento do objecto do recurso, porquanto nos termos do ETAF e do CPPT conhece apenas *dos recursos exclusivamente fundados em matéria de direito* e o entendimento da recorrente de que o Tribunal a quo ponderou erradamente o *nexo de prejudicialidade entre os processos judiciais em causa (...)* inegavelmente, constitui *matéria de facto*, invocando ainda, os factos invocados pela Impugnante, ora Recorrida, “nos pontos 399 a 404 da PI, repetidos nos pontos 488 a 492 das alegações apresentadas” (cfr. conclusão D do recurso).

Entende o Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste Supremo Tribunal que tal excepção se não verifica, pois que *saber se existe nexo de prejudicialidade entre duas acções tendo em vista a suspensão prevista no artigo 279.º do CPC, fazendo-se referência a peças constantes do processo, donde se extraem as causas de pedir/pedido de ambas as acções, constitui claramente matéria de direito*, já

que as referências a peças que constam do processo, dado que todas as ocorrências processuais são de conhecimento oficioso, não integra matéria de facto.

Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre a alegada excepção de incompetência (cfr. fls. 1396 a 1398 dos autos), veio a recorrente, manifestando concordância com o parecer do Ministério Público, defender a improcedência de tal excepção e a competência do STA para o conhecimento do recurso, embora, à cautela, caso assim não se julgue, desde logo requeira o envio dos autos ao tribunal julgado competente (cfr. resposta da Fazenda Pública, a fls. 1405 e 1406 dos autos).

Vejamos.

Como é sabido, o objecto do recurso é a decisão recorrida e esta, ao contrário do que parece pressupor a recorrente e o Excelentíssimo Procurador Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal, não se fundamenta na existência de um nexos de prejudicialidade entre a presente acção, cuja suspensão foi determinada pelo despacho recorrido, e a que corre termos no TAF do Porto sob o n.º 1007/07.2BEPRT, antes na ocorrência de *motivo justificado* para tal suspensão.

De facto, é do seguinte teor o despacho recorrido seguintes (cfr. despacho recorrido, a fls. 1362 dos autos):

«Compulsados os autos verifico que a impetrante requereu a suspensão dos mesmos até decisão com trânsito em julgado a proferir nos autos que correm termos neste TAF com o n.º 1007/07.2BEPRT, com os fundamentos alegados na p.i. e alegações apresentadas

Notificada para se pronunciar, a Fazenda Pública nada disse.

Ouvido o Ministério Público, pelo mesmo também foi dito nada ter a opor.

De acordo com o 279.º do Código de Processo Civil (CPC), ex vi do art. 2.º alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o Tribunal pode ordenar a suspensão quando ocorrer motivo justificado.

Ora, em face do requerido supra encontra-se justificada tal suspensão.

Pelo exposto, determino a suspensão da presente instância até trânsito em julgado da decisão a proferir no processo de impugnação que corre seus termos sob o n.º 1007/07.2BEPRT.

Dê conhecimento ao referido Processo.

Notifique.

(...» (sublinhados nossos).

Importa, pois, averiguar apenas se, como decidido, em face dos *fundamentos alegados na p.i. e alegações apresentadas*, ocorre ou não motivo justificativo da suspensão da instância de impugnação que está na origem dos presentes autos, pois que foi esta a decisão recorrida, não podendo a recorrente pretender sindicá-la a decisão recorrida com uma fundamentação que não é a dela constante e não sindicando em concreto a que dela consta.

Ora, quer para averiguar se as alegações de recurso atacam a decisão recorrida nos termos em que foi proferida, quer mesmo para averiguar se ocorre ou não motivo justificativo da decretada suspensão da instância, não há que ponderar quaisquer factos, apenas e só que interpretar as peças processuais respectivas e a lei aplicável, procedendo à respectiva aplicação, o que constitui manifestamente matéria de direito, para cujo conhecimento este Supremo Tribunal é o competente.

Improcede, pois, a excepção de incompetência suscitada pela recorrida/impugnante.

5.2 Do mérito do recurso

Alega a recorrente (cfr. conclusão C) das suas alegações de recurso) que o *despacho sob recurso padece de erro de julgamento quanto à matéria de direito, ao ponderar erroneamente que, no caso “sub judice” e perante a alegação de prejudicialidade da impugnação n.º 1007/07.2BEPRT em relação à impugnação em presença, esta justifica a suspensão da impugnação em referência, nos termos do art. 279.º n.º 1, do CPPT, até ao trânsito em julgado da decisão da impugnação n.º 1007/07.2BEPRT, que numa ótica substancial, não se vê como a fixação do quantitativo do prejuízo a reportar do ano de 2002 para 2003, segundo o que for decidido na impugnação n.º 1007/07.2BEPRT, tenha tal precedência lógica que qualquer das questões decididas nesta impugnação tenha de aguardar, no plano factual ou jurídico, pela mera definição do quantum a reportar, consoante o sentido em que forem decididas as questões sobre que verse aquela impugnação n.º 1007/07.2BEPRT, pois o quantitativo desses prejuízos não são ato ou facto tributário pressuposto necessário das questões em apreciação nesta impugnação, aquele é prejudicial em relação a esta, nem a decisão da causa dita prejudicial, em especial no que respeita ao quantitativo dos prejuízos a reportar, para mais ou para menos, irá modificar os termos em que as situações jurídicas inerentes à causa de pedir da impugnação “sub judice” terão de ser consideradas para decisão desta impugnação, não lhe retiram ou reforçam o fundamento ou a razão de ser e como tal a decisão da presente impugnação não depende do julgamento definitivo da alegada causa prejudicial, no que concerne aos prejuízos a reportar do ano de 2002, porque tal reporte não forma caso julgado, com pertinência para a decisão das questões vertentes nesta impugnação, devendo assim o despacho recorrido ser revogado e substituído por outro que denegue a pretendida suspensão (conclusões K) a M) das alegações de recurso).*

Mais alega, em síntese, que a falta de pronúncia ou de oposição da Fazenda Pública à requerida suspensão da instância não pode ser tida como *anuência ou aceitação tácita da relação de prejudicialidade invocada para justificar essa suspensão, precludindo o direito ao recurso ou desfavorecendo o exame do recurso que agora se interpõe* (cfr. conclusões E) a I) das alegações de recurso), porquanto o despacho proferido em 23.10.2012 não indicava qualquer efeito cominatório à falta de pronúncia e a lei não comina tal efeito, para além de que no âmbito das relações jurídico-tributárias vigora o princípio da indisponibilidade, afluído no n.º 2 do artigo 30.º da LGT.

Invoca ainda que *qualquer que seja o sentido decisório jurisdicional que se venha a consolidar na impugnação n.º 1007/07.2BEPRT com resultado quanto ao valor dos prejuízos fiscais apurados em 2002, este projectará os seus efeitos devidos na liquidação de IRC de 2003 que estiver em vigor ao tempo da decisão da impugnação n.º 1007/07.2BEPRT* (cfr. alínea J) das alegações de recurso).

Vejamos.

Tem inteira razão a recorrente na sua alegação de que a falta de pronúncia ou de oposição da Fazenda Pública à requerida suspensão da instância não pode ser tida como *anuência ou aceitação tácita da relação de prejudicialidade invocada para justificar essa suspensão, precludindo o direito ao recurso ou desfavorecendo o exame do recurso que agora se interpõe* (cfr. conclusões E) a I) das alegações de recurso).

Embora o despacho recorrido, *supra* transcrito, refira que «Notificada para se pronunciar, a Fazenda Pública nada disse.», o que corresponde à verdade processual que se extrai dos autos, o recurso foi admitido, como não podia deixar de ser, e será apreciado tendo em conta apenas a respectiva motivação e o teor da decisão recorrida, sem que ao anterior silêncio seja atribuído qualquer relevo para a decisão da causa.

Nas demais alegações, porém, parece-nos não assistir razão à recorrente, porquanto, ao contrário do que parece resultar da sua alegação principal, nem a impugnante invocou a existência de prejudicialidade ou dependência entre as acções nem foi este o motivo invocado na decisão recorrida para decretar a suspensão da instância.

O que a impugnante invocou, isso sim, na sua petição inicial de impugnação (cfr. os n.ºs 388 a 404 da PI, a fls. 36 e 37 dos autos) e nas alegações escritas apresentadas (cfr. os seus n.ºs 476 a 492, a fls. 1085 a 1088 dos autos) para fundamentar a suspensão da instância por si requerida foi a existência de uma *relação de prejudicialidade, não entre a impugnações, mas entre a correcção do prejuízo fiscal do grupo, em 2002, e o valor do prejuízo fiscal consolidado disponível para dedução ao lucro tributável consolidado (corrigido) de 2003*, ou seja, uma relação de *prejudicialidade* entre as liquidações de IRC impugnadas nas acções – mercê da possibilidade de reporte dos prejuízos fiscais apurados em 2002 no exercício de 2003 -, o que, na óptica da impugnante, e também do tribunal “a quo”, justificaria a suspensão da instância de impugnação que está na origem dos presentes autos, nos termos do artigo 279.º, n.º 1 do Código de Processo Civil, até ao trânsito em julgado da decisão a proferir na impugnação pendente que tem por objecto o IRC do exercício precedente respeitante ao mesmo sujeito passivo.

Ora, é a própria Fazenda Pública nas suas alegações de recurso que reconhece que *qualquer que seja o sentido decisório jurisdicional que se venha a consolidar na impugnação n.º 1007/07.2BEPRT com resultado quanto ao valor dos prejuízos fiscais apurados em 2002, este projectará os seus efeitos devidos na liquidação de IRC de 2003 que estiver em vigor ao tempo da decisão da impugnação n.º 1007/07.2BEPRT* (cfr. alínea J) das alegações de recurso), acrescentando o Ministério Público neste Supremo Tribunal no seu parecer *supra* transcrito que *a decisão a proferir na acção relativa ao IRC de 2002, tendo como consequência eventual a fixação dos prejuízos a reportar para exercícios futuros, levará a que, consoante o quantitativo fixado, este tenha reflexo no IRC de 2003, tendo como consequência a estruturação de liquidação correctiva, no âmbito da execução oficiosa do julgado por banda da AT*, donde resulta, parece-nos, o reconhecimento por ambos os intervenientes processuais de uma relação de dependência entre as liquidações de IRC objecto das acções que, ao impugnante, ao tribunal “a quo” e também a este Supremo Tribunal, adiante-se já, se apresenta como justificativa da decretada suspensão da instância.

Com efeito, dispõe o artigo 279.º do CPC, aplicável ao processo judicial tributário *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT:

Artigo 279.º

Suspensão por determinação do juiz

1. O tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa esteja dependente do julgamento de outra já proposta ou quando ocorrer outro motivo justificado.

2. Não obstante a pendência de causa prejudicial, não deve ser ordenada a suspensão se houver fundadas razões para crer que aquela foi intentada unicamente para se obter a suspensão ou se a causa dependente estiver tão adiantada que os prejuízos da suspensão superem as vantagens.

3. Quando a suspensão não tenha por fundamento a pendência de causa prejudicial, fixar-se-á no despacho o prazo durante o qual estará suspensa a instância.

4. As partes podem acordar na suspensão da instância por prazo não superior a seis meses.

Decorre de forma expressa do n.º 1 do citado artigo que o tribunal pode decretar a suspensão da instância não apenas nos casos em que a decisão da causa esteja dependente do julgamento de outra já proposta mas também quando ocorrer outro motivo justificado, sendo que, perante a invocação da existência de uma relação de prejudicialidade entre a correcção do prejuízo fiscal do grupo, em 2002, e o valor do prejuízo fiscal consolidado disponível para dedução ao lucro tributável consolidado (corrigido) de 2003, o tribunal “a quo” entendeu haver justificação para decretar a suspensão da instância.

O decidido não merece censura, pois que mercê do mecanismo do reporte de prejuízos fiscais do grupo a alteração ao montante destes tem reflexos no IRC do ano seguinte e, no caso dos autos, em caso de procedência da impugnação cuja suspensão foi decretada, alegadamente “absorvendo” todo o valor das correcções efectuadas ao IRC de 2003.

O facto de a decisão a proferir na acção relativa ao IRC de 2002, tendo como consequência eventual a fixação dos prejuízos a reportar para exercícios futuros, levará a que, consoante o quantitativo fixado, este tenha reflexo no IRC de 2003, tendo como consequência a estruturação de liquidação correctiva, no âmbito da execução oficiosa do julgado por banda da AT, não afasta a justificação para a suspensão da instância, pois que a necessária e oficiosa reposição da legalidade em caso de procedência das pretensões anulatórias dos contribuintes não demonstra que não se justifique a suspensão da instância em casos, como o dos autos, em que a prejudicialidade se verifica não entre as acções mas entre os actos tributários que dela são objecto.

Pelo exposto se conclui que o recurso não merece provimento.

– Decisão –

6 – Termos em que, face ao exposto, decidem os juízes deste Supremo Tribunal em negar provimento ao recurso, confirmando o despacho recorrido.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 11 de Setembro de 2013. — Isabel Marques da Silva (relatora) — Pedro Delgado — Casimiro Gonçalves.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.

Assunto:

Recurso jurisdicional de revista — artigo 150.º do CPTA. Pressupostos de admissibilidade.

Sumário:

I O recurso de revista consagrado no artigo 150.º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional, sendo apenas admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou, ou seja apenas deve ser admitido para viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de 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.

II — Deste modo, não é de admitir a requerida revista quando, como no caso dos autos, os requerentes não demonstraram, como lhes competia, a verificação daqueles requisitos, como estes se não verificam ocorrer, já que a reiterada discordância com o sentido da decisão, por si só, embora suscetível de legitimar/motivar recurso jurisdicional ordinário, se e quando admissível, revela-se antes e para este efeito jurídico processual manifestamente ineficaz.

Processo n.º 1012/13-30.

Recorrentes: A... e mulher.

Recorrido: Director-Geral dos Impostos.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. A..... e B....., com os demais sinais nos autos, vieram, ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA, recorrer do acórdão do TCAN, de 20 de dezembro de 2012, na parte em que julgou parcialmente procedente o recurso da sentença do TAF do Porto que havia anulado o ato de fixação da matéria tributável que teve por base incrementos patrimoniais injustificados, apresentando, para o efeito, alegações nas quais concluem:

Iª) Os recorrentes creem que as razões de discordância que motivam a interposição do presente recurso justificam e merecem que o mesmo seja admitido como Revista Excecional, ao abrigo do artigo 150º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos, o qual é aplicável aos processos tributários como vem decidindo pacificamente o Supremo Tribunal Administrativo.

IIª) O objeto do presente recurso preenche indubitavelmente o requisito da relevância jurídica ou social a que o n.º 1 do artigo 150.º do CPTA se refere, já que versa sobre um aspeto particularmente sensível em termos do seu impacto comunitário - desde logo, ao processo subjaz uma norma (o n.º 3 do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária) de difícil interpretação e aplicação e inserida num normativo complexo, que contende com Direitos Liberdades e Garantias dos cidadãos, que se reveste de especial tecnicidade, que contém a inversão de princípios jurídicos estruturantes (como a inversão do ónus da prova ou a derrogação da presunção da veracidade das declarações dos contribuintes), e que encerra uma premente importância social e económica (tanto na ótica do contribuinte processualmente visado, como numa ótica global de coletividade estadual).

IIIª) Ao mesmo tempo, as questões que são o objeto do presente recurso extravasam claramente o objeto dos presentes autos, de modo a que a controvérsia ora gerada se verificará, certamente, num elevado número de casos, pelo que se espera que o Supremo Tribunal Administrativo as aprecie em benefício de uma mais sadia aplicação do direito.

IVª) Paralelamente, ocorrem erros flagrantes ao nível da interpretação da Sentença de primeira instância, como seja o considerar-se que determinada factualidade não foi provada quando a tal consta expressamente da mesma, pelo que o Acórdão a quo, na parte que se impugna, incorrer num erro manifesto ou grosseiro - razão adicional pela qual se afigura justificável a intervenção do tribunal de revista.

Vª) Essa a primeira Questão: o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, no segmento de que se recorre, partiu do pressuposto de que a primeira instância não deu como provada que os 300.000,00 € que reentraram na disponibilidade dos recorrentes entre setembro de 2006 e fevereiro de 2007 foram a fonte das operações societárias cuja despesa (no montante de 271.494,54 €) cabia aos recorrentes demonstrar ter sido efetuada com rendimentos auferidos anteriores a 2007.

VI) Todavia, a Sentença da primeira instância é clara quando afirma que existe uma relação direta entre essa disponibilidade financeira e os aumentos de capital em causa, dela resultando, de entre outras passagens citadas nas alegações supra que “*com o retorno dos 300.000 euros que, em 2005, o Recorrente havia destinado a investir em Angola, demonstra-se (...) que o montante dispendido pelos Recorrentes não foi gerado nesse ano, sendo proveniente de aforro cuja existência já se verificava em 2005 pelo que deve ser anulado o ato tributário em recurso.*” (página 14).

VIIª). Neste enfoque, andou mal o Tribunal *a quo* ao considerar que não foi feita a prova da relação direta entre o aforro demonstrado e a fortuna manifestada no ano de 2007 e que está em causa nos presentes autos, o que redundava em erro grosseiro, numa decisão ostensivamente errada, descabida e ilógica que impõe a admissão da revista como “*claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*”.

VIIIª). A segunda questão a merecer pronúncia, relacionada com antecedente, é a de saber se a circunstância de determinado facto assumido como provado na fundamentação pela Sentença da primeira instância e não impugnado em sede de recurso, deve ser considerado como tal ainda que não conste especificado naquilo que na gíria se denomina “*probatório*” - o que em face de resposta positiva, que os Recorrentes propugnam, igualmente determinará a revogação do Acórdão recorrido.

IXª). É igualmente bom de ver que a questão ora suscitada, de índole processual, não se confina aos estritos termos do caso dos autos, razão adicional pela qual se justifica e impõe que o colando Supremo Tribunal Administrativo, admitindo a Revista, se pronuncie no sentido de eliminar da jurisprudência nacional uma decisão que não serve a justiça e o direito.

Xª). Em concreto, cumpre ver esclarecido se um facto dado como provado na fundamentação da Sentença mas não especificado no probatório deve ser considerado como tal, ou se tal falta de especificação importa que não se tenha como provado o mesmo, sendo que, na ótica dos recorrentes, tal omissão no elenco de factos (o denominado “*probatório*”) não pode significar que determinado facto não se tenha como provado, atento o que dispõe o artigo 659º do CPC.

XIª) Neste sentido, aliás, o Supremo Tribunal de Justiça, em douto aresto de 12 de maio de 2011 sumariou que “*O STJ, de acordo com o disposto nos arts. 659.º, n.º 3, 713.º e 726.º do CPC, deve tomar em consideração todos os factos que estão plenamente provados, independentemente de fazerem*

parte ou não nos factos assentes ou constarem na matéria de facto que o tribunal deu como provada em julgamento.”

XII^a) Uma vez mais, estamos perante um claro e grosseiro erro de julgamento que urge ser corrigido, convocando-se ainda a necessidade de este Supremo Tribunal Administrativo fixar orientação jurisprudencial no sentido ora propugnado pelos recorrentes, com a certeza de que a decisão que recair sobre esta questão não aproveitará apenas ao aqui recorrente mas a uma generalidade de casos futuros em que o apontado erro judiciário poderá ser cometido caso a questão mesma não seja esclarecida.

XIII^a) A terceira questão, que se coloca em termos subsidiários, formula-se com a seguinte preposição: o nível de exigência de prova do n.º 3 do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária que vem sendo defendida pelo Supremo Tribunal Administrativo é conforme à Constituição da República Portuguesa nas situações, como a que sucede nos autos, em que quer o aforro provado quer a evidenciação da fortuna deriva da utilização de numerário?

XIV^a) A orientação jurisprudencial sobre a exigência que o n.º 3 do artigo 89º-A da LGT faz impender sobre o contribuinte para elidir a presunção de que determinada despesa não foi efetuada com rendimentos do ano em escrutínio exige a prova da relação direta entre a afetação de determinado rendimento e a manifestação de fortuna evidenciada.

XV^a) Não pretendendo os Recorrentes questionar o acerto desta orientação jurisprudencial sedimentada, consideram porém que a mesma deve ser repensada para situações em que quer os “*meios financeiros*” quer os “*consumos*” se provam ser corporizados em numerário.

XVI^a) Com efeito, se se percebe e entende que, feita a prova de que determinado sujeito passivo detinha em data anterior ao da despesa efetuada um aforro, p.e., numa instituição bancária se lhe exija a prova suplementar de que foi essa conta sacada para fazer face ao consumo evidenciado e colocado em crise pela Administração Tributária, não se aceita que tal exigência de prova se estenda a situações em que, pela própria natureza das coisas, não é possível a prova dessa relação direta.

XVII^a) Isto porque não é admissível que a norma em causa consagre uma verdadeira “*prova diabólica*” ou impossível na prática, sendo que sufragar-se o entendimento que subjaz da decisão recorrida redundaria na inviabilização da prova em causa por parte dos contribuintes recorrentes e desrespeita o princípio da proporcionalidade, nas suas vertentes da necessidade e do equilíbrio.

XVIII^a) O direito à tutela judicial efetiva, como vincam GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA (Constituição da República Portuguesa Anotada, 3ª edição, p. 163) “*sob o ponto de vista da limitação do direito de defesa, verificar-se-á sobretudo, quando a não observância... de princípios gerais de processo acarreta a impossibilidade de o particular exercer o seu alegar (e, acrescentar-se-á agora, de provar), daí resultando prejuízos efetivos para os seus interesses.*”

XIX^a) Também JORGE MIRANDA E RUI MEDEIROS (Constituição Portuguesa Anotada, Tomo 1, p. 190) referem que, muito embora disponha o legislador de uma ampla margem de liberdade na concreta modelação do processo, não sendo incompatível com a tutela jurisdicional a imposição de determinados ónus processuais às «*partes*», o que é certo é que o direito ao processo inculca que “*os regimes adjetivos devem revelar-se funcionalmente adequados aos fins do processo e conformar-se com o princípio da proporcionalidade, não estando, portanto, o legislador autorizado, nos termos dos artigos 13.º e 18.º, n.ºs 2 e 3, a criar obstáculos que dificultem ou prejudiquem, arbitrariamente ou de forma desproporcionada, o direito de acesso aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efetiva.*”

XX^a). Do ponto de vista da responsabilidade probatória que incide sobre o contribuinte, face a inversão do ónus da prova que execiona a regra do n.º 1 do artigo 74º da LGT, importa ter também ter em conta o pensamento perfilhado pelo Tribunal Constitucional no Ac. n.º 84/2003 a propósito da alínea b) do n.º 2 do art.º 89º-A da LGT, onde se pode ler que “*Assente a declaração do contribuinte numa presunção de veracidade que, segundo o ensinamento de Teixeira Ribeiro (“Sistema fiscal português” n.º 6 in Boletim de Ciências Económicas, 1991) varia consoante “o grau de confiança que merecem os elementos fornecidos pelo contribuinte”, pode o legislador prever situações baseadas em elementos de normalidade em que o ónus da prova se inverta contra o contribuinte.*

“O estabelecimento dessas presunções há de, porém, ter um fundamento de razoabilidade e não onerar o contribuinte com um prova impossível ou excessivamente onerosa que transforme em regra a exceção ela tributação pelo rendimento normal.” (o sublinhado é nosso)

XXI^a). O direito à prova, reportado tanto aos meios de prova que hão de ser admissíveis como a uma repartição equitativa do seu ónus, constitui uma das garantias fundamentais em que assenta o acesso ao direito e aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efetiva, cujo esbatimento terá de respeitar necessariamente os pressupostos das restrições aos direitos, liberdades e garantias fundamentais constante dos n.ºs 2 e 3 do art.º 18º da Constituição.

XXII^a) Assim, se vingar, para situações como a dos autos, a jurisprudência que vem sendo admitida como a melhor interpretação do ónus de prova para elisão da presunção que se encontra inscrito no n.º 3 do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária, desaguar-se-á inevitavelmente numa situação de impossibilidade prática de provar o facto necessário para o reconhecimento de um direito, ou seja, na

chamada “prova diabólica” ou impossível que a Constituição não admite e que viola o artigo 73º da Lei Geral Tributária,

XXIIIª). pois que a única forma de provar a relação direta entre montante aforrado em numerário e a sua utilização na evidência do consumo passaria pela ridículo de exigir ao contribuinte que tivesse marcado as notas ou registado o seu número de série, entregando essas mesmas notas e moedas (e nunca outras!) à sociedade quando realizou as operações de reforço de capital dos autos.

XXIVª). Na verdade, não se consegue encontrar exemplo mais paradigmático do que seja a excessiva onerosidade probatória do que obrigar a sujeito processual a fazer prova da relação direta entre um aforro constituído ao longo de anos em numerário e uma despesa efetuada igualmente em numerário com a agravante situação de tal prova lhe ser exigida para elidir uma presunção já de si de difícil prova.

XXVª). No caso dos autos, está demonstrado que os aumentos de capital protagonizados pelos Recorrentes foram efetuados em numerário (vide factos alinhados como n.º 11), que no que “às *verbas de Angola*” [vide factos 23º a 41º], diz respeito, em setembro de 2006 as Recorrentes reaveram 150.000,00€ [facto 36º] e, em fevereiro de 2007 [facto 41º] outros 150.000,00€ e que tais quantias regressaram em numerário.

XXVIª). Tais evidências, e porque “*o dinheiro não fala*”, não têm os Recorrentes forma de demonstrar para além de qualquer dúvida que foram desses 300.000,00€ que “*sairam*” os 271.494,54 € consumidos nessa operação realizada em 2007.

XXVIIª). Ora, estando demonstrado também que tal disponibilidade financeira antecede o ano da evidência do consumo (vide factos 29º e 32º. de onde ressaltam as datas de maio, julho e dezembro de 2005), tanto bastaria, na ótica dos Recorrentes, para demonstrar a relação entre esse disponibilidade financeira e as operações de reforço de capital sinalizadas nos autos, facto que aliás - e como abordado nas questões precedentes - a Sentença da primeira instância deu como provado.

XXVIIIª). Assim, esta terceira e última questão, assume, como as demais aliás, um interesse objetivo no sentido em que a admissão da presente revista será útil em termos de formar jurisprudência sobre uma questão cuja controvérsia tem a potencialidade de se expandir, assim ultrapassando os limites destes autos.

XXIXª). Na verdade, o quadro gizado é perfeitamente repetível em casos futuros, não se esgotando no erro de julgamento que subjaz à decisão da segunda instância, pelo que se impõe que seja apreciada em termos de garantia de uniformização do Direito, decidindo-se, como se espera, que o n.º 3 do artigo 89-A da LGT é inconstitucional quando interpretado, como no Acórdão *a quo*, no sentido de se exigir a prova concreta da relação direta entre um aforro em numerário e o pagamento também em numerário, por desrespeito dos artigos 13º, 18º, 200, 202º e 204º da Constituição da República Portuguesa, postergando, pois, direitos, liberdades e garantias iminentes à legalidade fiscal e ao Estado de Direito.

XXXª) O Acórdão *a quo* violou, eventualmente entre outras, as normas citadas na conclusão anterior, mas também o artigo 73º da LGT e o artigo 659º do CPC.

Nestes termos, e nos melhores de Direito que V. Exas. suprirão, deverá ser admitido o presente recurso e o mesmo julgado procedente, revogando-se o Acórdão *a quo* na parte impugnada e proferindo-se decisão que anule o ato que é objeto do recurso contencioso.

2. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 487/488 no qual defende que se mostram reunidos os requisitos de ordem formal dos quais depende o recebimento do recurso.

3. Com interesse para a decisão foram dados como provados no acórdão recorrido os seguintes factos:

1º) O presente Recurso contencioso foi interposto da decisão da Direção de Finanças do Porto de 06.07.2011, que, em face da constatação de que “*o valor do acréscimo do património ou consumo evidenciados no ano de 2007 pelos sujeitos passivos ascendeu a 1.474.149,50 euros e os rendimentos líquidos declarados por aqueles no mesmo período de tributação foram de 70.853,78 euros, existe uma divergência de 1.403,295.72 euros*” - cfr. teor de fls. 11 do Relatório fundamentador, apenso aos autos.

2º) A gênese de tal desproporção revelou-se em operações de reforço de capital de sociedades era que a Recorrente marido é acionista e administrador, em concreto:

- Entregas antecipadas com vista à realização de capital na C., L.A., no valor de 862.500,00 euros;
- Realização de capital anteriormente subscrito na sociedade D., S.A., no valor de 609.67604 euros.

3º) Em sede graciosa conclui-se que “*os sujeitos passivos efetuaram a demonstração da origem da imponência de 1.012.500 euros, verificando-se que a mesma não corresponde e rendimentos sujeitos a IRS*” - cfr. teor de fls. 14 do Relatório, insito no PA,, apenso aos autos.

4º) Os 862.500,00 euros, que constitui o valor global das entregas antecipadas com vista a realização de capital na C....., S.A. tiveram origem:

- No recebimento, por parte do Recorrente marido, das importâncias de 101.250.00 euros e 506.250,00 euros que, lhe foram pagas pelas sociedades E..... e F..... (valores declarados em sede de IRS em 2006, mas que apenas foram efetivamente disponibilizados em 2007;

- No recebimento de 30.000,00 euros, resultantes do reembolso de um empréstimo, no valor global de 56.130,00 euros, anteriormente concedido a um particular (G.....).

5º) Tal demonstração encontra-se alicerçada nos movimentos da conta bancária n.º 99100010625 do, tendo a Administração Fiscal aceite que o depósito aí registado, em 8 de maio de 2007, no valor global de 663.630,00 euros, era composta pelas vertas referidas no número anterior e que foram essas verbas que permitiram a transferência, em 10 de maio de 2007, proveniente da mesma conta da importância de 637.500,00 euros para a C....., S.A - cfr. teor de fls. 12 do Relatório, ínsito no P.A., apenso aos autos.

6º) Comprovado que esses 637.500,00 euros, que foram aplicados na C..... S.A, não correspondem a rendimentos auferidos em 2007, considerou a A.F que faltava demonstrar mesmo no que concerne à diferença (225.000,00 euros) para o montante total de capital (862.500,00 euros) investido nessa sociedade.

7º) Quanto à realização de capital anteriormente subscrito na sociedade D....., S.A., no valor global de 609.676,04 euros, a A.F. reviu o seu entendimento, por ter observado que a transferência para a dita sociedade, no montante de 375.150,00 euros, tem a sua origem numa outra transferência de 445.803,18 euros, efetuada em 03 de dezembro de 2007 para conta bancária dos Recorrentes,

8º) Concluiu que essa transferência teve origem na conta dos filhos dos Recorrentes, a qual havia sido aberta em 1999 com a importância de 75.000.000,00 (aproximadamente 375 mil euros).

9º) Comprovado que esses 375.150,00 euros, aplicados na C....., S.A., não correspondem a rendimentos auferidos em 2007, considerou a A.F. que faltava demonstrar o mesmo no que concerne à diferença (234.526,04 euros) para o montante total de capital (609.676,04 euros) investido nessa sociedade.

10º) Através da análise dos autos de declarações e documentos que se encontravam na posse da AF., por ocasião de ações inspetivas levadas a cabo, nomeadamente, na sociedade H....., S.Ã. de que o Recorrente marido é Administrador a A.F. concluiu que se encontravam, afinal justificados:

- 637,500,00 euros, entregues na sociedade C....., S.A. (cfr. fls. 11 do relatório ínsito no P.A., apenso aos autos);

-375.000,00 euros, entregues na sociedade D....., S.A. (cfr. fls. 12 do relatório, ínsito no P.A., apenso aos autos)

11º) Dos primitivos 1.403.295,72 euros sob suspeita, a Administração Fiscal fundamentou o ato em escrutínio na circunstância de que o *“sujeito passivo, nomeadamente quanto à importância de 390.795,72 euros (=1.403.295,72 - 637.500 - 375,000) entregue em numerário nas sociedades C..... e D..... não fez prova de que o valor em causa não foi obtido no ano a que respeite o consumo ou acréscimo de património”* - cfr. doc. de fls. 12 do Relatório, ínsito no P.A., apenso aos autos.

12º) Os Serviços de Inspeção tributária detetaram o lançamento contabilístico de 609,376,04 euros, realizado em dinheiro, na D....., S.A - cfr. teor de fls. 2. do Relatório ínsito no P.A., apenso aos autos.

13º) Da soma dos lançamentos efetuados na conta 2642001 (segunda quadro do doc. 1 junto aos autos pelos Recorrentes) e na conta 26820061 (terceiro quadro do doc. 1, junto aos autos pelos Recorrentes) resulta que as entregas efetuadas à D..... SA, foram de 586.650,00 euros.

14º) O valor de 860,14 euros com referência 310504 constitui um crédito sobre o Recorrente marido.

15º) Os 21.886,18 euros de diferença entre o plasmado no quadro constante do relatório e o cômputo global de capital subscrito pelo Recorrente marido na D....., S.A., decorre do facto de esse montante se referir a exercícios anteriores resulta do extrato conta 26820061 da D..... (cfr. doc. n.º 6, junto aos autos pelos Recorrentes), e de onde se infere que a referida conta iniciou o ano de 2007 com um saldo devedor ao Recorrente marido de 21.886,18 euros, transportado de exercícios anteriores.

16º) A A.F., no seu relatório considerou que todos os montantes entregues pelo Recorrente marido com vista à futura realização de aumento de capita sociedade C....., S.A., haviam sido concretizados em 2007.

17º) Na contabilidade da C....., S.A., a verba em questão foi lançada na conta 2682006 no dia 31 de dezembro de 2007 - cfr. aviso de lançamento, junto como doc. n.º 7, pelos Recorrentes.

18º) Apesar de ter sido dada indicação aos serviços de contabilidade da empresa para que a entrega fosse registada em 2007, no convencimento de que nesse período o Recorrente marido conseguiria

concretizar os respetivos depósitos, o Recorrente marido efetuou as referidas entregas, parcelarmente, ao longo do ano de 2008 (cfr. prova testemunhal), conforme se discrimina:

a) em 10 de janeiro de 2008, procedeu ao depósito de 10.000,00 euros, na conta n.º 91 00.815250/77/10 titulada pela C....., S.A. na banco I..... S.A. – cfr. doc. 8, junto aos autos pelos Recorrentes;

b) em 11 de janeiro de 2008, procedeu ao depósito de 10.000,00 euros, na mesma conta bancária - cfr. doc. 9, junto aos autos pelos Recorrentes;

c) em 14 de janeiro de 2008, procedeu ao depósito de 10.000,00 euros, na mesma conta bancária - cfr. doc. 10 junto aos autos pelos Recorrentes;

d) em 22 de janeiro de 2008, procedeu ao depósito, de 9.680,00 euros, na conta n.º 00352113004802930 titulada pela C....., S.A, na J..... – cfr. doc. 11, junta aos autos pelos Recorrentes;

e) em 22 de janeiro de 2008, procedeu ao depósito de 9.740,00 euros, na conta bancária do I..... já identificada – cfr. doc. 12, junto aos autos pelos Recorrentes;

j) em 23 de janeiro de 2008, procedeu ao depósito de 9.260,00 euros, na conta bancária da J..... já identificada – cfr. doc. 13, junto aos autos pelos Recorrentes;

g) Em 23 de janeiro de 2008, procedeu ao depósito de 9.320,00 euros, na conta bancária do I..... já identificada - cfr. doc. 14, junto aos autos pelos Recorrentes;

h) Em 31 de janeiro de 2008, procedeu ao depósito de 9.640,00 euros, na conta bancária da J..... já identificada - cfr. doc. 15, junta aos autos pelos Recorrentes;

i) Em 1 de fevereiro de 2008, procedeu ao depósito de 8.360,00 euros, na mesma tonta bancária da J..... – cfr. doc. 16, junto aos autos pelos Recorrentes,

j) Em 4 de fevereiro de 2008, procedeu ao depósito de 7.915,00 euros, na mesma conta bancária da J..... - cfr. doc. 17, junto aos autos pelo Recorrente;

A soma dos depósitos totaliza, 93,915,00 euros.

19º) Os ora Recorrentes declararam, no ano de 2008 um rendimento tributável de 527.0211,00 euros - cfr. teor de fls.9 do Relatório insito no P.A, apenso aos autos e doc. 18, junto aos autos pelos Recorrentes.

20º) A parcela de 3.500,00 euros, entregue pelo Recorrente marido na sociedade D....., S.A., foi efetuada através de transferência bancária realizada pelo Recorrente marido em 05.02.2007 para a conta bancária da D....., S.A. com o 6052 2767 0018 no L..... - cfr. docs. 19 e 20, juntos aos autos pelos Recorrentes,

21º) Em sede graciosa, os ora Recorrentes explicaram à equipa inspetiva que a reserva em numerário de que dispunham se tratava de montantes provenientes de aforro resultante de mais de 40 anos de atividade empresarial, desenvolvida com empenho, esforço, geradora de riqueza, valor acrescentado e emprego.

22º) Nas palavras do Relatório “o sujeito passivo não demonstrou ter mobilizado os valores resultantes de rendimentos obtidos em anos anteriores para realizar as despesas detetadas no ano de 2007”, e ainda porque não terão conseguido provar (documentalmente como lhes foi exigido...) que “os capitais que alegam ter mobilizado para a realização do consumo ou acréscimo de património evidenciados não foram obtidos” no ano a que respeita o consumo ou acréscimo de património (...) uma vez que o procedimento inspetivo visa a averiguação da veracidade dos rendimentos declarados em 2007” - cfr. teor de fls. 11, do relatório, insito no P.A. apenso aos autos.

23º) O Recorrente marido mantinha e mantém uma relação de proximidade e de confiança com o Sr. M..... - cfr. prova testemunhal.

24º) O Sr. M..... reside, há mais de uma década, em Angola - cfr. prova testemunhal.

25º) O Recorrente marido e o referido Sr. M..... perspetivaram, em 2005, investir na capital angolana - cfr. prova testemunhal.

26º) O investimento, sugerido pelo Sr. M....., consistia na aquisição de um terreno, em propriedade para aí edificarem pavilhões/ armazéns, afim de repartirem os proveitos que as rendas gerariam - cfr. prova testemunhal.

27ª) Atividade a que, o Recorrente marido se dedica em Portugal - cfr. prova testemunhal.

28º) O terreno em causa foi encontrado pelo Sr. M..... e localizava-se em Luanda, no , junto ao – cfr. prova testemunhal.

29º) Com vista a assegurar a aquisição do aludido terreno, o Recorrente marido entregou ao Sr. M..... em 2005, 100.000.00 euros, em numerário (duzentas notas de 500,00 euros,) afim de ser celebrado o contrato promessa de compra e venda do terreno - etc, prova testemunhal.

30º) O Sr. M..... levou esse numerário para Angola, numa viagem realizada em março de 2005 - cfr. resulta da pág. lido passaporte, doc.21, junto pelos Recorrentes.

31º) O Sr. M..... celebrou o contrato promessa tendo prestado um sinal de 50.000,00 euros – cfr. prova testemunhal

32º) Nas quatro vindas seguintes do Sr M..... a Portugal em março, abril, junho (cfr. pág. 1 do doc. 21, junto aos autos pelos Recorrentes), julho e dezembro de 2005 (cfr. pág 13 do doc. 21), o

Recorrente marido entregou-lhe de cada vez 50.00000 euros, numerário que o Sr. M..... levou para Angola a fim de se celebrar a compra e venda, de se constituir a sociedade projetada e de se começar a edificar os armazéns - cfr. prova testemunhal.

33º) A compra daquele terreno, apesar de sinalizado veio a gorar-se - cfr. prova testemunhal.

34º) A posse e propriedade do terreno foi reivindicada por outro indivíduo - cfr. prova testemunhal

35º) O contrato promessa foi resolvido e o sinal foi recuperado pelo Sr. M..... - cfr. prova testemunhal.

36º) O Sr. M..... trouxe consigo, na primeira oportunidade (viagem ocorrida em setembro/2006, cfr. pág. 13 do doc. 21, junto aos autos pelos Recorrentes), 150.000,00 euros – cfr. prova testemunhal.

37º) O Recorrente marido continuava interessado em investir em Angola, tendo dito ao Sr. M..... para guardar os restantes 150.000,00 euros, no estrangeiro, ao mesmo tempo que lhe solicitou que continuasse atento às hipóteses de investimento - cfr. prova testemunhal.

38º) Feita alguma prospeção por parte do Sr. M....., o Recorrente marcou uma visita (fevereiro de 2007) a Angola para se decidir quanto ao investimento - cfr. doc. 22, junto aos autos pelos Recorrentes.

39º) Nessa visita foi acompanhado por dois empresários seus conhecidos, N..... e O..... - cfr. prova testemunhal e docs. nºs 23 a 24, juntos aos autos pelos Recorrentes.

40º) Uma vez, lá chegados, e após terem constatado o valor elevadíssimo que seria necessário investir, dada a subida galopante do preço dos bens imóveis, e depois de se terem apercebido das dificuldades burocráticas associadas à constituição de uma sociedade por estrangeiros, das limitações ao direito de propriedade e o elevadíssimo nível de corrupção e insegurança, e, bem assim, do regime fiscal extremamente penalizador, o Recorrente marido e os empresários que o acompanhavam desistiram da hipótese de investir em Angola - cfr. prova testemunhal.

41º) O Recorrente trouxe para Portugal, no regresso, os 150.000,00 euros, em numerário, que ainda estavam na posse do Sr. M....., tendo trazido do consigo 50.000,00 euros e tendo pedido aos seus acompanhantes de viagem, N..... e O....., que trouxessem 50.000,00 euros, cada um - cfr. prova testemunhal.

4. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

5. Conforme referido acima, vem o presente recurso interposto ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA, cabendo agora a apreciação preliminar da sua admissão.

5.1. O artº 150º citado, estabelece o seguinte:

“1. Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excecionalmente, 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.

2. A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

3. Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado.

4. O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objeto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

5. A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objeto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo”.

5.2. Interpretando aquele transcrito n.º 1, tem este Supremo Tribunal vindo a acentuar, repetidamente, que, pela sua estrutura, pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade e ainda e principalmente, pela nota de excecionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve aquele recurso 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 (Neste sentido, v. o Acórdão desta Secção do STA de 24/05/05 - Processo n.º 579/05).

Deste entendimento comunga também, o Profº Mário Aroso, quando escreve 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.)

Deste modo, a admissão deste tipo de recurso depende:

a) Da necessidade de apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental;

b) De a apreciação do recurso ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Ocorrerá o 1º requisito quando se verificar uma relevância prática que tenha como ponto obrigatório de referência, o interesse objetivo, 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 e não uma mera relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas.

Quanto ao 2º requisito - 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 (Neste sentido, v., entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 20/05/09 - Processo n.º 295/09 e de 29.06.2011- Processo n.º 0568/11).

Ainda de acordo com o que ficou escrito no Acórdão desta Secção do STA de 30/05/07- Processo n.º 0357/07:

“(…) o que em primeira linha está em causa no recurso excecional 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 excecional, que só mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses. Em primeira linha, o que se visa é submeter à apreciação do tribunal de revista excecional 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”.

Finalmente, e na mesma senda da doutrina anterior, o acórdão deste STA de 19.09.2012, veio reafirmar o seguinte:

“A jurisprudência das duas Secções deste Supremo Tribunal Administrativo (Contencioso Administrativo e Contencioso Tributário) perante o disposto no n.º 1 daquele preceito da lei adjetiva “*Das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excecionalmente, 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 a melhor aplicação do direito*”, vem acentuando repetida, uniforme e pacificamente o carácter estritamente excecional deste recurso jurisdicional,

Pois que se não trata de recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, de uma “*válvula de segurança do sistema*” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu,

Quer dizer, 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 a melhor aplicação do direito.

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos pelo legislador, a saber: relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito, a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem doutrinando e sublinhando que apenas se verifica ocorrer aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efetuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

E no que concerne à clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito a jurisprudência sublinha, concordante e uniformemente, que há de resultar da capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável.

Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios... (Neste sentido, os acórdãos de 31.03.2011, processo n.º 232/11, da 1ª Secção e de 30.12.2012, processo n.º 182/12, desta Secção de Contencioso Tributário).”

5.3. No caso dos autos, para fundamentar a admissão do recurso invocam os recorrentes que:

a) Estamos perante o requisito da relevância jurídica ou social a que o n.º 1 do artigo 150.º do CPTA se refere, já que versa sobre um aspeto particularmente sensível em termos do seu impacto comunitário - desde logo, ao processo subjaz uma norma (o n.º 3 do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária) de difícil interpretação e aplicação e inserida num normativo complexo, que contende com Direitos Liberdades e Garantias dos cidadãos, que se reveste de especial tecnicidade, que contém a inversão de princípios jurídicos estruturantes (como a inversão do ónus da prova ou a derrogação da presunção da veracidade das declarações dos contribuintes), e que encerra uma premente importância social e económica (tanto na ótica do contribuinte processualmente visado, como numa ótica global de coletividade estadual).

b) Ao mesmo tempo, as questões que são o objeto do presente recurso extravasam claramente o objeto dos presentes autos, de modo a que a controvérsia ora gerada se verificará, certamente, num elevado número de casos.

c) Por outro lado, ocorrem erros flagrantes ao nível da interpretação da sentença de primeira instância, como seja o considerar-se que determinada factualidade não foi provada quando a tal consta expressamente da mesma, pelo que o Acórdão *a quo*, na parte que se impugna, incorrer num erro manifesto ou grosseiro - razão adicional pela qual se afigura justificável a intervenção do tribunal de revista.

E, mais adiante, referem os recorrentes que o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, no segmento de que se recorre, partiu do pressuposto de que a primeira instância não deu como provada que os 300.000,00 € que reentraram na disponibilidade dos recorrentes entre setembro de 2006 e fevereiro de 2007 foram a fonte das operações societárias cuja despesa (no montante de 271.494,54 €) cabendo aos recorrentes demonstrar ter sido efetuada com rendimentos auferidos anteriores a 2007, quando na a sentença da primeira instância é clara quando afirma que existe uma relação direta entre essa disponibilidade financeira e os aumentos de capital em causa, dela resultando, de entre outras passagens citadas nas alegações supra que “*com o retorno dos 300.000 euros que, em 2005, o Recorrente havia destinado a investir em Angola, demonstra-se (...) que o montante dispendido pelos Recorrentes não foi gerado nesse ano, sendo proveniente de aforro cuja existência já se verificava em 2005 pelo que deve ser anulado o ato tributário em recurso.*”

Assim sendo, andou mal o Tribunal *a quo* ao considerar que não foi feita a prova da relação direta entre o aforro demonstrado e a fortuna manifestada no ano de 2007 e que está em causa nos presentes autos, o que redundava em erro grosseiro, numa decisão ostensivamente errada, descabida e ilógica que impõe a admissão da revista como “*claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*”.

Finalmente, na conclusão X^a) referem os recorrentes que, “*cumprir ver esclarecido se um facto dado como provado na fundamentação da sentença mas não especificado no probatório deve ser considerado como tal, ou se tal falta de especificação importa que não se tenha como provado o mesmo, sendo que, na ótica dos recorrentes, tal omissão no elenco de factos (o denominado “probatório”) não pode significar que determinado facto não se tenha como provado, atento o que dispõe o artigo 659º do CPC*”.

5.4. Ora, por aqui se vê, desde logo, que os recorrentes discordam da apreciação que o tribunal recorrido fez sobre a matéria de facto. De acordo com o n.º 4 do artº 150º transcrito “O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objeto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova”. Deste modo, só por aqui, o recurso já não poderia ser admitido.

Por outro lado, também não se vê a relevância jurídica ou social que a matéria possa merecer, já que não é vulgar movimentar centenas de milhares de euros em dinheiro em negócios como o dos autos, pelo que não é de prever que situações como a dos autos possam vir a repetir-se em termos de exigirem esclarecimento interpretativo deste STA nos termos em que os recorrentes apontam.

Finalmente, também não se evidencia erro grosseiro no acórdão recorrido que importe corrigir. Na verdade, dentro dos seus poderes de apreciação da prova, o TCA Norte, entendeu que não tinha ficado provado que os 271.494, 54 euros tinham provindo do aforro de 300.000,00 referidos nos autos. E, perante esta prova - que ao STA não pode sindicá-la - o TCA Norte seguiu o entendimento já adotado pelo mesmo Tribunal no acórdão de 28.10.2010 – Processo n.º 00121/10.9EPNF e que este STA também sufragou no Acórdão de 15.02.2012 – Processo n.º 050/12.

Assim, quanto a esta questão existe jurisprudência concordante, não existindo divergências jurisprudenciais a impor o uso deste tipo de recurso excecional. (Entre outros, v. ainda o acórdão do TCAN, de 06.12.2012 – Processo n.º 0026/12.1BEMDL e deste STA, de 08.05.2012 – Processo n.º 0567/13 e de 12.04.2012 – Processo n.º 0298/12)

Temos então que, no caso presente, não pode deixar de concluir-se, sem necessidade de longas divagações, que os Requerentes não lograram demonstrar a verificação daqueles requisitos/pressupostos legais de admissão da requerida revista excecional tal como a consagra o invocado artigo 150º do CPTA e a jurisprudência convocada a vem clarificando no seu alcance e aplicação concreta.

Com efeito a relevância jurídica ou social que haverá de permitir qualificar as questões enunciadas como de importância fundamental, para este efeito processual – a admissão desta revista excecional –, há de resultar ou emergir de situações em que “*... a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efetuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis*”.

E a clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito apenas ocorrerá quando se verifique que a questão assim bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável.

Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Ora, o aresto em causa nos autos fundamentadamente, e baseado em jurisprudência concordante e uniforme, decidiu, usando esclarecidas e esclarecedoras soluções de direito para as questões jurídicas em causa nos autos, mediante criteriosa subsunção dos factos apurados ao direito aplicável.

Daí que não possa deixar de concluir-se que não só não era especialmente complexo o quadro normativo que as instâncias tiveram que aplicar, como se não verifica também ocorrer qualquer divisão jurisprudencial ou doutrinal suscetível de fragilizar o sentido do decidido em termos de demandar a requerida sindicância jurisprudencial extraordinária.

Pelo que ficou dito, importa concluir que, tal como os autos exuberantemente evidenciam, os Requerentes não só não demonstraram, como lhes competia, a verificação dos requisitos legais de admissão da revista (art.º 150º do CPTA), como estes se não verificam ocorrer na situação subjacente.

É que o alegado erro de julgamento, traduzido na manifestada e reiterada discordância com o sentido do decidido, por si só, embora suscetível de legitimar/motivar recurso jurisdicional ordinário, se e quando admissível, revela-se antes e para o efeito jurídico processual que cumpre – admissibilidade desta revista excepcional – manifesta e processualmente ineficaz, pois, não estamos perante um 3º grau de jurisdição, extinto na jurisdição tributária pelo DL 229/96, de 29 de novembro.

6. Nestes termos e pelo exposto, acordam os Juízes desta formação – art.º 150º, n.º 5 do CPTA – da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não admitir a requerida revista.

Custas pelos Requerentes.

Lisboa, 11 de setembro de 2013. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.

Assunto:

Nulidade de acórdão. Omissão de pronúncia.

Sumário:

- I — Estando os recursos para o STA, das sentenças proferidas pelos tribunais tributários de 1ª instância, limitados à matéria de direito, há que atentar no disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 685º-A do CPC, que impõe que nas conclusões do recurso se indiquem as normas jurídicas violadas, sendo que, na ausência destas, se devem indicar os princípios jurídicos violados.*
- II — No mesmo caso, para que se considere suscitada uma questão em sede de recurso, exigindo-se que o recorrente individualize e concretize, de forma inequívoca, em que consiste a sua divergência com a decisão recorrida, concretizando as suas razões e formulando um pedido de decisão relativamente a uma concreta situação, não bastando a referência, efectuada de passagem, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, à violação de um princípio jurídico.*

Processo n.º 1021/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Fazenda Pública, invocando o disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC, vem arguir a nulidade, por omissão de pronúncia, do acórdão proferido nestes autos (a fls. 257 a 263), que negou provimento ao recurso que aquela havia interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel e que julgara procedente a oposição, deduzida por A... à execução fiscal n.º 4219-2006/1039024.

2. Em síntese, sustenta o seguinte:

- Invocara, nas suas alegações de recurso, não só que o Ministério Público não podia arguir vícios do despacho de reversão que não foram arguidos pelo oponente, mas também, que o Mmo. Juiz “a quo” tinha conhecido da questão levantada pelo Ministério Público sem ter dado o direito ao contraditório à Fazenda Pública.

- Contudo, o acórdão ora reclamado não se pronunciou sobre esta questão, não tomou qualquer posição sobre a mesma, não emitiu qualquer decisão no sentido de dela não poder tomar conhecimento e nem indicou razões para justificar tal não conhecimento, sendo que também não resulta que esse conhecimento tenha ficado prejudicado pela solução dada à questão conhecida e decidida, isto é, a questão de saber se o Ministério Público podia, ou não, arguir vícios do despacho de reversão que não foram arguidos pelo oponente.

- Até porque a questão da violação do princípio do contraditório, invocada pela Fazenda Pública, redundava na arguição de uma nulidade processual, a falta de notificação do parecer do MP no qual o mesmo suscita outros vícios que não foram equacionados pelo oponente e sobre os quais a Fazenda Pública não teve oportunidade de se pronunciar, sendo confrontada, a final, com uma decisão não esperada e que nunca lhe foi dada oportunidade para a contestar.

- Sendo que a questão da violação do princípio do contraditório, por não ter sido notificado o parecer do MP à FP, foi devidamente individualizada e concretizada pela FP bastando, de acordo com o princípio “pro actione” a referência expressa à mesma violação numa das conclusões das alegações de recurso.

- Assim o acórdão deveria ter-se pronunciado sobre essa nulidade processual que até é prioritária, no iter do processo, face à nulidade da sentença por excesso de pronúncia.

- E embora a Fazenda Pública não tenha configurado, expressamente, tal nulidade como nulidade processual, no entanto sempre invocou, em tempo e quando dela teve conhecimento, tal falta de notificação do parecer do MP alegando que não lhe tinha sido facultado o direito ao contraditório, sendo que a consequência jurídica desta falta de notificação do parecer do MP para sobre ele se pronunciar, é a existência de uma nulidade processual.

- Existe, pois, omissão de pronúncia, por o acórdão ora reclamado não ter conhecido e decidido sobre essa questão suscitada pela Fazenda Pública nas suas alegações de recurso, sendo certo que a mesma não ficou prejudicada pela solução encontrada quanto à possibilidade de o MP arguir vícios do despacho de reversão que não foram arguidos pelo oponente.

3. Notificado da arguição da nulidade do acórdão, o requerido não respondeu.

4. Apreciando:

4.1. O Mmo. juiz do TAF de Penafiel julgou procedente a oposição deduzida por A... à execução fiscal que, instaurada contra a sociedade B..., Lda., para cobrança de dívidas provenientes de IVA e IRS dos exercícios de 2006 e 2007, no montante de € 42.187,03, reverteu contra ele por ter sido considerado pelo órgão da execução fiscal responsável subsidiário por aquelas dívidas.

Esse juízo de procedência, que determinou que fosse anulado o despacho de reversão, foi alicerçado em falta de fundamentação deste despacho, vício que foi invocado pelo Representante do Ministério Público junto daquele Tribunal, aquando do parecer emitido ao abrigo do disposto no art. 121º do CPPT, aplicável ex vi do n.º 1 do art. 211º do mesmo Código.

A Fazenda Pública recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo dessa sentença e o recurso foi decidido por acórdão em que se enunciou a questão a dirimir como sendo «a de saber se a sentença incorreu em nulidade ao anular o despacho de reversão com base na verificação desse vício» - ou seja, por excesso de pronúncia ao apreciar e decidir a oposição à execução fiscal com fundamento na falta de fundamentação do despacho de reversão.

A essa questão deu o aresto resposta negativa, considerando, em síntese, que «é de concluir que o MP pode arguir vícios do despacho de reversão que não tenham sido arguidos pelo oponente e, consequentemente, que não sofre de nulidade por excesso de pronúncia a sentença judicial que julgou procedente a oposição à execução fiscal com base na falta de fundamentação do despacho de reversão invocada unicamente pelo mesmo Ministério Público».

Mais se considerou naquele acórdão que «dado que a recorrente não põe em causa o julgamento efectuado relativamente a essa questão, mas apenas que a mesma tenha sido conhecida, nada mais há a apreciar e o recurso não merece provimento».

4.2. Vem agora a recorrente arguir a nulidade do acórdão por omissão de pronúncia, substanciando tal nulidade em que, tendo alegado não só que o Ministério Público não podia arguir vícios do despacho de reversão que não foram arguidos pelo oponente, mas também, que o Tribunal «a quo» tinha conhecido da questão levantada pelo Ministério Público sem ter dado o direito ao contraditório à Fazenda Pública, o acórdão reclamado não se pronunciou, contudo, sobre esta última questão.

Cumpra, pois, apreciar a arguida nulidade.

Sendo que, idêntica questão (nulidade por omissão de pronúncia, arguida nos mesmos termos e com os mesmos fundamentos) foi já objecto de apreciação em outro acórdão desta mesma secção do STA, proferido em 3/4/2013, no processo n.º 0948/12 (acórdão em que se apreciou uma alegada

nulidade, por omissão de pronúncia, relativamente a anterior acórdão proferido naquele mesmo processo, em 31/10/2012), aresto que o aqui relator subscreveu como adjunto e em que, como se disse, se discutiram e apreciaram questões idênticas às suscitadas no presente processo, sendo, aliás, as mesmas as partes intervenientes.

Sendo a seguinte a fundamentação ali exarada, com a qual concordamos e que é inteiramente aplicável à situação dos autos:

«Como é sabido, a omissão de pronúncia verifica-se quando o juiz deixa por conhecer alguma questão que as partes tenham submetido à sua apreciação e cuja apreciação não tenha ficado prejudicada (cfr. art. 125º, n.º 1, do CPPT, e arts. 660º, n.º 2, e 668, n.º 1, alínea d), do CPC).

A propósito dessa nulidade, diz JORGE LOPES DE SOUSA:

«A nulidade por omissão de pronúncia só ocorre quando existe uma violação dos deveres de pronúncia do tribunal sobre questões que deva apreciar.

Na falta de norma do CPPT sobre os deveres de cognição do tribunal, há que recorrer à norma do art. 660º, n.º 2, do CPC, em conformidade com o disposto no art. 2º, alínea e), do CPPT.

Nesta disposição impõe-se ao juiz 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.

Se o tribunal entende que o conhecimento de uma questão está prejudicado e o declara expressamente, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse não 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 sobre a qual devesse tomar posição, inclusivamente não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

No entanto, mesmo que entenda não dever conhecer de determinada questão, o tribunal deve indicar as razões por que não conhece dela, pois, tratando-se de uma questão suscitada, haverá omissão de pronúncia se nada disser sobre ela» (Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6ª edição, volume II, anotação 10 a) ao art. 125º, pág. 363.).

Relativamente ao que deve entender-se por questão para este efeito, o mesmo Autor esclarece:

«O conceito de «questões» abrange tudo quanto diga respeito à conclusividade ou inconclusividade das excepções e da causa de pedir e às controvérsias que as partes sobre elas suscitem. [...]

Para se estar perante uma questão é necessário que haja a formulação do pedido de decisão relativo a matéria de facto ou de direito sobre uma concreta situação de facto ou jurídica sobre que existem divergências, formulado com base em alegadas razões de facto ou de direito» (Ob. e vol. cit., anotação 10 b) ao art. 125º, págs. 363/364.).

Salienta ainda JORGE LOPES DE SOUSA:

«A dispensa de tomar posição sobre as questões cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras conduz a o tribunal não ter de apreciar toda a matéria controvertida quando a decisão apenas de uma parte dela impõe necessariamente a decisão da causa, incidente ou recurso» (Ibidem).

A requerente considera que o acórdão enferma de omissão de pronúncia por não ter conhecido da questão da violação do princípio do contraditório.

Isto, porque, a sua ver, «nas suas alegações de recurso, a Fazenda Pública invocou, não só que o Ministério Público não podia arguir vícios do despacho de reversão que não foram arguidos pelo oposição, mas também que o Mm.º Juiz [do Tribunal] “a quo” tinha conhecido da questão levantada pelo Ministério Público sem ter dado o direito ao contraditório à Fazenda Pública, cfr. artigo 21 das alegações e conclusão O) das mesmas a fls. 286 e 288 dos autos».

Ou seja, alega a Requerente que suscitou a questão da violação do princípio do contraditório por não lhe ter sido notificado o parecer emitido pelo Representante do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, e que a mesma questão – que constitui uma nulidade processual – não foi apreciada pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão por que conheceu do recurso, incorrendo assim aquele aresto em nulidade por omissão de pronúncia.

Antes do mais, cumpre averiguar se a Fazenda Pública, como alega, suscitou a questão da violação do princípio do contraditório em sede de recurso. Só na afirmativa poderemos concluir pela verificação da invocada nulidade do acórdão por omissão de pronúncia (Ainda que a violação do princípio do contraditório possa ser conhecida oficiosamente, é inquestionável que só a falta de conhecimento pelo tribunal das questões que lhe tenham sido expressamente suscitadas pelas partes pode gerar vício por omissão de pronúncia, e já não a falta de conhecimento das questões que, sendo do seu conhecimento oficioso, não tenham sido suscitadas. Esta falta de conhecimento apenas poderá constituir erro de julgamento, mas nunca omissão de pronúncia. Neste sentido e para maior desenvolvimento, vide JORGE LOPES DE SOUSA, ob. e vol. cit., anotação 11 ao art. 125º, pág. 365.). Vejamos:

Os recursos jurisdicionais estão sujeitos a uma disciplina legal bem definida, designadamente no que se refere ao modo como deve apresentada a alegação de recurso e respectivas conclusões.

No caso, porque os recursos para o Supremo Tribunal Administrativo das sentenças proferidas pelos tribunais tributários de 1ª instância estão limitados à matéria de direito (Cfr. o disposto no art. 26º, n.º 1, alínea b), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, que diz:

«Compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer: [...] b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito; [...]».), há, desde logo, que atentar nas regras que regulam o recurso que versa matéria de direito.

Assim, nos dois primeiros números do art. 685º-A do CPC, diz-se:

«1. O recorrente deve apresentar a sua alegação, na qual conclui, de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão.

2. Versando o recurso sobre matéria de direito, as conclusões devem indicar:

a) As normas jurídicas violadas;

b) O sentido com que, no entender do recorrente, as normas que constituem fundamento jurídico da decisão deviam ter sido interpretadas e aplicadas;

c) Invocando-se erro na determinação da norma aplicável, a norma jurídica que, no entendimento do recorrente, devia ter sido aplicada».

Ou seja, a motivação do recurso deve terminar com a formulação de conclusões, devendo estas constituir uma súmula dos fundamentos por que o recorrente pretende a alteração ou a anulação da decisão recorrida. As conclusões têm ainda a função de delimitar o âmbito do recurso, como decorre do art. 684.º, n.º 3, do CPC.

A regulamentação legal dos recursos exige, pois, que o recorrente identifique as questões que pretende submeter à apreciação do tribunal ad quem, constituindo as conclusões o repositório dessas questões.

É inquestionável que a Recorrente invocou a nulidade da sentença recorrida por excesso de pronúncia, como decorre inequivocamente das conclusões E) e F), onde deixou escrito, respectivamente: «incorrendo [a sentença recorrida], salvo o respeito por diversa opinião, em nulidade, nos termos do art. 125º, n.º 1 do CPPT e art. 668º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil, aplicável ex vi art. 2º, alínea e) do CPPT» e «a douta sentença recorrida pronuncia-se em excesso em relação ao objecto da oposição, infringindo a delimitação imposta pelo princípio do dispositivo (art. 660º, n.º 2 do CPC) à actividade jurisdicional».

A indicação das normas violadas, efectuada em obediência ao disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 685º-A do CPC, confirma a invocação da nulidade da sentença por excesso de pronúncia, dizendo a Recorrente expressamente, na conclusão S): «incorrendo [a sentença recorrida] em nulidade, por violação do disposto nos arts. 121º do CPP e art. 660º, n.º 2 do CPPT, nos termos do art. 125º do CPPT e 668º, n.º 1, alínea d), do CPC, aplicável ex vi art. 2º, alínea e) do CPPT».

No entanto, compulsadas as alegações e respectivas conclusões, não descortinamos a invocação da violação do princípio do contraditório em que a Recorrente ora suporta a invocação da nulidade do acórdão por omissão de pronúncia.

É certo que no item 21º das alegações e na conclusão O), cujo teor é o mesmo, a Recorrente deixou dito: «Tendo o Meritíssimo Juiz [do Tribunal] a quo conhecido dessa questão sem ter dado o devido contraditório à Fazenda Pública, e decidido dar provimento à mesma, incorreu em vício de excesso de pronúncia, uma vez que a mesma não é sequer de conhecimento oficioso, o que implica a nulidade da sentença recorrida».

Mas, a nosso ver e salvo o devido respeito pela opinião em contrário da Fazenda Pública, essa alegação, pela qual se considerou suscitada em sede de recurso jurisdicional a questão da nulidade da sentença por excesso de pronúncia (questão que foi apreciada e decidida pelo acórdão que conheceu o recurso), não basta para que se considere ter sido suscitada a questão da violação do princípio do contraditório.

Note-se que para o efeito de suscitar uma questão em sede de recurso não basta a referência, efectuada de passagem, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, a uma qualquer violação de norma legal ou princípio jurídico. Para esse efeito, é necessário que o recorrente individualize e concretize, de forma inequívoca, em que consiste a sua divergência com a decisão recorrida, exigindo-se, designadamente, para que se possa considerar existir uma questão a apreciar e decidir, a formulação de um pedido de decisão relativamente a uma concreta situação de facto ou de direito e com base em alegadas razões de facto ou de direito.

Ora, manifestamente, não foi isso que sucedeu nas alegações de recurso e respectivas conclusões relativamente à pretensa questão da violação do princípio do contraditório.

A Recorrente limitou-se a incluir o inciso «sem ter dado o devido contraditório à Fazenda Pública» no âmbito da alegação em que suscitava a questão do excesso de pronúncia e nunca o referindo como alegação destinada a invocar qualquer outra questão, designadamente a da violação do princípio do contraditório.

Aliás, também nunca indicou como norma violada o art. 3º do CPC ou como princípio jurídico violado o do contraditório, como lho impunha a já referida alínea a) do n.º 1 do art. 658º-A, do CPC (Nos casos em que não é possível fazer indicação de qualquer norma jurídica por a violação da legalidade pela decisão recorrida consistir no não acatamento de um princípio jurídico, o cumprimento da obrigação imposta

pelo referido art. 685º-A, n.º 2, alínea a), do CPC, faz-se pela indicação deste princípio, em substituição da norma jurídica. Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6ª edição, volume IV, anotação 19 ao art. 282º, pág. 250.)

Ou seja, a nosso ver não é sustentável a tese ora defendida pela Fazenda Pública, de que no recurso suscitou como questão a apreciar e decidir a da violação do contraditório por não lhe ter sido notificado o parecer emitido pelo Representante do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel. Consequentemente, não se verifica a invocada nulidade por omissão de pronúncia.

Finalmente, não podemos deixar de registar que o respeito pelos princípios processuais, designadamente os da boa-fé e da cooperação, não são compatíveis com qualquer prática que possa reconduzir-se à dissimulação de questões ao longo da alegação aduzida pelas partes. Estas têm o dever, e o ónus, de enunciar de modo claro e inequívoco as questões que pretendem ver dirimidas pelo tribunal».

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Os recursos jurisdicionais estão sujeitos a uma disciplina legal bem definida, designadamente no que se refere ao modo como deve apresentada a alegação de recurso e respectivas conclusões.

II - No caso dos recursos para o Supremo Tribunal Administrativo das sentenças proferidas pelos tribunais tributários de 1ª instância, porque estão limitados à matéria de direito, há, desde logo, que atentar no disposto no art. 685º-A, n.º 2, alínea a), do CPC, que impõe que nas conclusões do recurso se indiquem as normas jurídicas violadas, sendo que, na ausência destas, se devem indicar os princípios jurídicos violados.

III - No mesmo caso, para que se considere suscitada uma questão em sede de recurso, não basta a referência, efectuada de passagem, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, à violação de um princípio jurídico, exigindo-se que o recorrente individualize e concretize, de forma inequívoca, em que consiste a sua divergência com a decisão recorrida, concretizando as suas razões e formulando um pedido de decisão relativamente a uma concreta situação.»

5. Esta fundamentação é totalmente aplicável também no caso vertente pelo que, nessa conformidade e perante o exposto, se acorda, em conferência, em desatender a arguida nulidade, por omissão de pronúncia, imputada ao acórdão proferido a fls. 257 a 263 dos autos.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 11 de Setembro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Valente Torrão*.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.

Assunto:

Empreendimento turístico. Fracção autónoma. Isenção de IMT. Redução de imposto de selo.

Sumário:

A expressão “destino a instalação” para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do art. 20º do DL n.º 423/83, de 5/12, quer significar aquisições de prédios ou fracções efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.

Processo n.º 1049/13-30.

Recorrente: A... e B...

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A... e B... recorrem da sentença que, proferida pelo Tribunal Tributário de Loulé, julgou improcedente a impugnação que deduziram contra as liquidações adicionais de IMT e IS referentes à aquisição da fracção BN (Casa ...) que faz parte do Aldeamento Turístico C...

1.2. Os recorrentes terminam as alegações formulando as conclusões seguintes:

1ª - Tratando-se da primeira aquisição de uma fracção integrante de um empreendimento turístico, feita com a opção deliberada de afectar o bem à exploração turística (como resulta claramente de o contrato de cedência de exploração ter sido assinado ainda antes da escritura pública de compra e venda), e mantendo-se a unidade afecta a esta actividade, devem ser aplicáveis a essa aquisição os benefícios fiscais previstos no artigo 20º do DL 423/83 - isenção de IMT e redução de 4/5 de Imposto do Selo.

2ª - A posição do Douto Tribunal na sentença ora recorrida, parece, com a devida vénia, resultar da descon sideração da nova realidade jurídica constituída pelo aldeamento turístico, em que se verifica, ao contrário de anteriores situações de aplicação destes benefícios, e para além do promotor, uma pluralidade de proprietários que adquiriram as suas fracções antes da entrada em funcionamento do empreendimento e em que todos exercem, através das unidades de alojamento de que são proprietários, uma actividade turística.

3ª - O conceito de instalação, em torno do qual gira toda a questão em apreciação, deve, deste forma, ser interpretado de forma dinâmica, e, muito em particular, com consideração dessas novas realidades jurídico económicas.

Terminam pedindo o provimento do recurso com a revogação da sentença recorrida e a anulação das liquidações de IMT, IS e juros compensatórios.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer no sentido da improcedência do recurso, reportando para a jurisprudência constante acórdão do STA, de 23/1/2013, processo n.º 968/12 (julgamento alargado, nos termos do estatuído no art. 148º do CPTA) e alegando, ainda, que a posição dos recorrentes segue a posição sustentada pelos votos de vencido emitidos no citado acórdão, mas que, não obstante o seu brilhantismo, como decidiu o STA, não captou a real intenção do legislador ao isentar de IMT e reduzir o IS nas aquisições de imóveis tendo em vista a instalação de empreendimentos turísticos.

1.5. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

1.6. A questão a decidir é, no essencial, a de saber se os impugnantes beneficiam da isenção de IMT e de redução a 1/5 do Imposto de Selo previstos no art. 20º do DL n.º 423/83, de 5/12, pela aquisição da fracção em causa.

FUNDAMENTOS

2. A sentença recorrida julgou provada a matéria de facto seguinte:

1 - Em 19 de Julho de 2010, a Câmara Municipal de Vila do Bispo emitiu o alvará de utilização n.º 152/2010, relativo ao “Aldeamento Turístico C...”, onde consta a utilização “apartamentos turísticos de quatro estrelas”.

2 - Nos dias 20 de Julho e 24 de Setembro de 2010, o Instituto do Turismo, IP, aprovou o título constitutivo do empreendimento turístico com propriedade horizontal designado “Aldeamento Turístico C...”.

3 - Em 31 de Dezembro de 2010, na 2ª Série do Diário da República, foi publicado o Despacho do Secretário de Estado do Turismo n.º 19.364/2010 no qual, além do mais, foi decidido “1 - *Atribuir utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico C...*” e “2 - *Fixar a validade da utilidade turística em sete anos (...) ou seja, até 19 de Julho de 2017*”.

4 - No dia 16 de Maio de 2011, A... e B... adquiriram a fracção autónoma designada pelas letras BN (Casa ...), destinada a alojamento turístico, que faz parte do Aldeamento Turístico C...

5 - Os Impugnantes celebraram com D..., S.A., na qualidade de entidade exploradora do aldeamento turístico “C...”, um acordo designado “Contrato de Arrendamento para Exploração Turística” relativo à fracção autónoma identificada em 4.

6 - No dia 11 de Janeiro de 2011, foram apresentadas as declarações Modelo 1 n.º 2011/7731 e 2011/7749 para liquidação de IMT e respectivo imposto de Selo Verba 1.1., referente àquela aquisição do direito de propriedade plena da fracção autónoma BN do Aldeamento Turístico C..., na proporção de 50% para cada Impugnante.

7 - Com base em cada uma destas declarações foram emitidas - actos impugnados - as liquidações adicionais de IMT e IS que foram notificadas ao Impugnante respectivo nos seguintes termos: “*Fica por este meio notificado para, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da data da assinatura do aviso de recepção, solicitar guias neste Serviço de Finanças para pagamento do valor total de € 18.564,00, sendo € 16.900,00 referente a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), e € 1.664,00 de Imposto de Selo, devido pelo facto de ter sido indevidamente reconhecida a isenção do IMT e 80% do Imposto de Selo, nos termos do artigo 10º ao DL n.º 423/53, de 5 de Dezembro, por se verificar que não estão reunidos os pressupostos para aplicação da isenção prevista no referido diploma legal (...)*”.

3. Como acima se deixou dito, a questão a decidir é a de saber se a sentença incorre em erro de julgamento ao decidir que os impugnantes não beneficiam da isenção de IMT e de redução a 1/5 do Imposto de Selo previstos no art. 20º do DL n.º 423/83, de 5/12, por a aquisição da fracção (integrada em empreendimento a que foi atribuída utilidade turística) não se destinar já à instalação do mesmo. Vejamos.

4.1. A sentença (cfr. fls. 86 a 97 dos autos) julgou a impugnação improcedente, por ter entendido, em síntese, e apelando ao decidido (julgamento ampliado, nos termos do art. 148º do CPTA) no acórdão

desta Secção do Contencioso Tributário do STA, de 23/1/2013, no processo n.º 968/12, que a aquisição que está subjacente às liquidações impugnadas não pode beneficiar da dita isenção de IMT nem da mencionada redução do imposto de selo, pois que não se verifica o primeiro requisito cumulativo previsto naquele normativo - aquisição de fracção autónoma com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística -, uma vez que o empreendimento já se encontrava licenciado e apto a funcionar e os impugnantes actuaram como consumidores finais de um produto turístico posto no mercado pelo promotor, que não como co-financiadores na construção do empreendimento, de modo que a aquisição da fracção já não integrou a fase de instalação do empreendimento, mas a da sua exploração.

Todavia, os impugnantes continuam a sustentar que, tratando-se da primeira aquisição de uma fracção integrante de um empreendimento turístico, feita com a opção deliberada de afectar o bem à exploração turística e mantendo-se a unidade afecta a esta actividade, devem ser aplicáveis a essa aquisição os benefícios fiscais previstos no citado art. 20º do DL 423/83 (isenção de IMT e redução de 4/5 de Imposto do Selo).

Ou seja, o que importa determinar é se a primeira aquisição de imóvel integrado em empreendimento a que foi atribuída utilidade turística ainda integra a fase de instalação do empreendimento.

Ora, tendo a mesma questão sido apreciada e decidida, em julgamento ampliado nos termos do art. 148º do CPTA, no mencionado acórdão de 23/1/2013, proferido no processo n.º 968/12 e que deu origem ao acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 3/2013, publicado no Diário da República, 1ª série, n.º 44, de 4/3/2013, pp. 1197 a 1217, e tendo a sentença decidido no sentido da jurisprudência ali firmada, não vemos que a argumentação dos recorrentes infirme os fundamentos de direito aí exarados, limitando-se, no essencial, a reflectir a argumentação constante dos doutos votos de vencido [o acórdão uniformizou a jurisprudência nos seguintes termos: o conceito de «instalação», para efeitos dos benefícios a que se reporta o n.º 1 do art. 20º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, reporta-se à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos e não os adquirentes de fracções autónomas em empreendimentos construídos/instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação»].

Acresce que a questão tem vindo, desde então, a ser apreciada e decidida uniformemente e com o mesmo sentido decisório, em vários outros acórdãos desta mesma Secção (cfr., entre outros, os acórdãos de 23/1/2013, processos n.ºs. 969/12, 1001/12 e 1005/12, de 30/1/2013, processos n.ºs. 971/12, 972/12, 999/12, 1003/12 e 1193/12, de 6/2/2013, processos n.ºs. 1000/12 e 1168/12, de 17/4/2013, processos n.ºs. 1023/12, 1070/12 e 1002/12, e de 30/4/2013, processo n.º 973/12), assentando tal orientação jurisprudencial nos fundamentos seguintes, sumariados no dito acórdão de 23/1/20013, processo 968/12:

I – Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”, sendo que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei” (art. 11º, n.ºs. 1 e 2, da LGT).

II – No âmbito do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelecido no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, o conceito de instalação de um empreendimento turístico compreende o conjunto de actos jurídicos e os trâmites necessários ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística (cfr. Capítulo IV, arts. 23º ss).

III – Quando o legislador utiliza a expressão aquisição de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação», para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do art. 20º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não pode deixar de entender-se como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.

IV – Este conceito de «instalação» é o que se mostra adequado a todo o tipo de empreendimentos turísticos e não é posto em causa pelo facto de os empreendimentos poderem ser construídos/instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação».

V – Nos empreendimentos turístico constituídos em propriedade plural (que compreendem lotes e ou fracções autónomas de um ou mais edifícios, nos termos do disposto no art. 52º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março), destacam-se dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessária a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo.

VI – O legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos (ou re-

adaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento.

VII – Quem adquire as fracções não se torna um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da respectiva instalação, uma vez que está a adquirir um produto turístico que foi posto no mercado pelo promotor, seja a aquisição feita em planta ou depois de instalado o empreendimento, como um qualquer consumidor final, tanto mais que as fracções podem ser adquiridas para seu uso exclusivo e sem qualquer limite temporal (no caso de empreendimentos turísticos constituídos em propriedade plural).

VIII – Não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

IX – Este resultado interpretativo é o que resulta do elemento histórico, racional/teleológico e também literal das normas jurídicas em causa.

X – “Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora admitindo a interpretação extensiva (artigo 10º do EBF), não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9º/2 do C. Civil), para além de que porque representam uma derrogação da regra da igualdade e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante.”

4.2. Assim, atentando também na regra constante n.º 3 do art. 8º do CCivil – que impõe ao julgador o dever de considerar todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito – e não se vendo que os recorrentes aportem novas razões que infirmem a fundamentação (para a qual se remete) em que assenta a orientação jurisprudencial supra indicada, que subscrevemos, ou que levem a inflectir ou divergir do entendimento ali afirmado (os recorrentes alegam, no essencial, por um lado, que o julgador devia ter seguido os objectivos constantes da introdução do DL 423/83 e fazer uma interpretação mais actualizada dos princípios dele constantes para “chegar” a uma decisão oposta àquela a que chegou e, por outro lado, alegam que a sentença recorrida e o acórdão em que a mesma se baseia, enfermam de enorme confusão conceptual entre os conceitos de exploração e instalação, por os decisores não terem tido o cuidado e a preocupação de entender a realidade económica subjacente à instalação de um empreendimento turístico), impõe-se, em adesão à citada orientação jurisprudencial, julgar improcedente o recurso e confirmar a sentença recorrida.

Neste contexto e sem necessidade de mais considerações, concluímos pelo não provimento do recurso.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se, em conferência, em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelos recorrentes.

Junte cópia certificada do acórdão proferido em 23/1/2013, no rec. n.º 968/12 (julgamento ampliado).

Lisboa, 11 de Setembro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Valente Torrão*.

Nota: O acórdão supra identificado encontra-se publicado em apêndice ao *Diário da República*, no volume correspondente à data em que foi proferido.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.

Assunto:

Sisa. Autorização de Avaliação. Preço Real e Preço Declarado. Valor de Mercado.

Sumário:

I — Nos termos do art. 57º do CIMSISDD, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 115/84, de 5.04, a Fazenda Pública pode promover a avaliação de prédio transmitido por título oneroso, no prazo de 180 dias a contar da liquidação do

imposto ou do facto translativo, se não houver liquidação, mediante prévia autorização do Director de Finanças, a conceder no caso de haver fundadas suspeitas de que o valor sobre que incidiu a sisa é inferior em 100 contos, pelo menos, ao preço por que os bens foram transmitidos.

- II — *No âmbito da sisa, a determinação do valor de mercado dos bens transaccionados era inócua para servir, de per si, como fundamento da suspeita séria de divergência entre o preço real e o declarado, e, por conseguinte, de fundamento para autorizar a avaliação.*
- III — *A autorização a que se refere o § único, do art. 57º do CIMSISDD tem, sobretudo, relevância para efeitos internos de disciplina da actuação dos serviços de finanças, sendo, por isso, autonomamente irrecorrível. Porém, a sua legalidade pode ser sindicada no âmbito da impugnação da avaliação que, na sua sequência, venha a realizar-se, mormente se estiverem em causa os pressupostos determinantes dessa avaliação.*
- IV — *Não enunciando a promoção/autorização de avaliação do prédio quaisquer factos que, fundadamente, permitam suspeitar que o preço declarado não corresponde ao preço real, tal autorização constitui acto ferido de ilegalidade, que atinge, inexoravelmente, o sequente acto de avaliação que, nesta circunstância, tem de ser anulado in totum.*

Processo n.º 1115/12-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A..., com os demais sinais dos autos, recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de segunda avaliação de imóvel, no montante de € 124.699,47.

1.1. Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A. Nos termos do § único do art. 57º do CIMSISDD, a autorização para a avaliação de prédios inscritos na matriz só deverá ser concedida havendo elementos fundados para suspeitar que o valor sobre que incidiu ou incidiria a sisa é inferior em 100 contos, pelo menos, ao preço por que os bens foram transmitidos;

B. A lei não dá, assim, qualquer relevância ao valor venal ou de mercado do imóvel, mas antes à verificação de **fundadas suspeitas** de não coincidência entre o preço declarado e o preço efetivamente pago pelo imóvel;

C. Não bastando fundar essa suspeita no facto de o valor venal do bem vendido ser de montante superior ao preço declarado para efeitos de liquidação de sisa;

D. Pelo que, tendo a avaliação do lote de terreno aqui em causa sido autorizada com base, apenas, no valor venal informado pelos serviços de fiscalização, não se verificam os pressupostos legais de que depende a sua realização, vício que determina a sua anulação, conforme peticionou o recorrente em sede de impugnação judicial.

E. Ao decidir em sentido contrário, a sentença recorrida violou o disposto no artigo supra referido, motivo por que deve ser revogada.

Termos em que, nos melhores de direito e com o sempre mui douto suprimento de Vossas Excelências, deverá ser concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, revogada a decisão recorrida, assim fazendo vossas excelências sã, serena e objectiva Justiça.

1.2. A recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. Por acórdão proferido pelo TCA Norte, a fls. 101 e segs., esse Tribunal declarou-se incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso, no entendimento de que este se restringia exclusivamente a matéria de direito, sendo, assim, da competência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

1.4. Remetidos os autos a este Supremo Tribunal, o Digno Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de que o recurso não merecia provimento, acolhendo a argumentação tecida pelo Ministério Público junto do TCAN.

1.5. Colhidos os vistos dos Exm^{os} Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

2. A sentença recorrida deu por assente a seguinte factualidade:

1. No dia 17 de Janeiro de 2002, A... adquiriu à sociedade “B..., SA”, com a anterior denominação de “C..., Lda” um lote de terreno para construção urbana, designado por lote vinte e sete, sito na ...,

Freguesia da ..., concelho de Ílhavo e inscrita na matriz sob o artigo 7532, com o valor patrimonial de € 118.000,74 — cfr. certidão da escritura de compra e venda de fls. 13 e seguintes;

2. Este prédio urbano está descrito na Conservatória do Registo Predial de Ílhavo, sob o número 6536, tendo sido desanexado do descrito sob o número 6509, cujo direito de propriedade se encontra registado a favor da sociedade vendedora (G-4), com autorização de loteamento — cfr. certidão da escritura de compra e venda constante de fls. 13;

3. O preço declarado na escritura de compra e venda, pelo qual este imóvel foi transaccionado, foi de € 99.759,58 — cfr. certidão da escritura de compra e venda de fls. 13 e seguintes;

4. Em 17 de Janeiro de 2002, através de representante, o Impugnante A... apresentou-se nos Serviços de Finanças de Ílhavo para efectuar o pagamento de SISA que fosse devida com referência à compra que, pelo preço de € 99 759, 58, vai fazer a B..., S.A., de um prédio urbano que consta como lote de terreno para construção com área total de 600 m², sito na ..., Concelho de Ílhavo, inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ..., sob o artigo 7532, com o valor patrimonial de € 100 108, 74 e livre de hipoteca — cfr. termo de declaração de fls.3 do Processo Administrativo;

5. Apurou o Serviço de Finanças de Ílhavo que o valor de mercado do m² na ... é de 60.000\$00 (€ 300), o que determinaria o valor do prédio em 36.000.000\$00 (€179.567,24) — cfr. informação de fls. 4 e 5 do Processo Administrativo;

6. Por despacho datado de 25.01.2002, foi requerido ao Senhor Director de Finanças autorização para proceder à realização de avaliação do imóvel transmitido — cfr. despacho de fls. 4 do Processo Administrativo;

7. Por despacho do Senhor Director de Finanças datado de 01.02.2002, que se fundamenta na possibilidade do valor atribuído ao prédio e que serviu de base à liquidação de SISA poder estar subestimado em relação ao preço real, o que levou a que se fizesse intervir os SFT no sentido de averiguar e informar em conformidade, foi autorizada a avaliação do prédio em causa, determinando de imediato a notificação do contribuinte para nomeação de louvado — cfr. notificações de fls. 5 e 8 do Processo Administrativo;

8. O contribuinte foi ainda notificado nos termos e para os efeitos do art. 60º da Lei Geral Tributária — cfr. notificação de fls. 8 do Processo Administrativo;

9. O direito de audição foi exercido pelo contribuinte — cfr. fls. 17 e 18 do Processo Administrativo;

10. O contribuinte indicou o seu louvado, a ter intervenção do processo de avaliação — cfr. fls. 14 do Processo Administrativo;

11. Em sede de avaliação foi decidido que este lote se insere em “zona balnear com grande desenvolvimento urbanístico, com ambiente limpo e dotado das infra-estruturas essenciais — a comissão, baseada nos valores correntes no local e época fixa o seu valor em 38.333\$00 por m², atribuindo assim o valor venal de 23.000.000\$00 (€ 114.723,52) — cfr. termo de avaliação e cópia da caderneta de avaliação a fls. 24 e 25 do Processo Administrativo;

12. Em 27.06.2002 o Contribuinte requereu a realização de uma segunda avaliação — cfr. requerimento de fls. 29 do Processo Administrativo;

13. Em 29.11.2002 foi realizada a segunda avaliação cuja comissão decidiu atribuir o valor venal ao terreno em causa de € 124.699, 47 (25.000.000\$00) — cfr. termo de avaliação e cópia da caderneta de avaliação - fls. 40 a 44 do Proc. Administrativo;

14. Por ofício datado de 06.12.2002 foi o contribuinte notificado do resultado da avaliação bem como do valor de SISA a pagar - cfr. fls. 46 do Processo Administrativo;

15. Em 17.03.2003 foi instaurada a presente Impugnação Judicial — cfr. PI de fls. 1 e seguintes.

3. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que julgou improcedente a impugnação judicial que o ora Recorrente deduziu contra o acto de avaliação do lote de terreno para construção urbana, inscrito na matriz predial da freguesia da ... sob o artigo 7532, promovida pelo Serviço de Finanças de Ílhavo na sequência da sua compra pelo impugnante, em 17/1/2002, impugnação que se alicerça nos seguintes fundamentos: (i) ilegalidade do acto de avaliação, por ter sido autorizada pelo Director de Finanças de Aveiro sem que se verificasse o pressuposto legal contido no art. 57º do CSISD, isto é, sem que existisse fundada suspeita de que o valor da transmissão fosse superior àquele pelo qual foi paga a sisa; (ii) inadmissibilidade legal do valor da segunda avaliação, por ser superior àquele que resultou da primeira avaliação.

A questão que o Impugnante coloca à apreciação deste Tribunal é de saber se a sentença recorrida padece de erro de julgamento em matéria de direito por ter considerado que, em face do que dispõe o art. 57º do CIMSISD, se verificam, *in casu*, os pressupostos que fundamentam a avaliação do imóvel.

Segundo o entendimento vertido na sentença recorrida, da análise do art. 57º do CIMSISD decorre que «(...) sempre teremos de concluir que aquela exigência legal, de autorização por parte da Direcção-geral de Contribuições e Impostos, tem relevância mais para efeitos internos de disciplina da actuação dos serviço de finanças, de forma a assegurar o bom desempenho e salvaguarda dos direitos e interesses públicos, sendo apenas determinadas as avaliações necessárias, naquelas situações em

que se apresentem diferenças relevantes de valor, conceito de relevância que a própria lei densifica ao delimitar o limite mínimo de 100 contos (€ 500 aproximadamente).

Atente-se na jurisprudência do STA: “O acto de autorização da promoção da avaliação dos bens transmitidos, para efeitos de sisa, é contenciosamente irrecorrível por não ser, dado o seu carácter de acto interno, susceptível de causar lesão aos direitos e interesses legítimos dos particulares” — Ac. STA de 30.11.1994, 2ª Secção, Rec. n.º 16 937», e acrescenta que «(...) as consequências de uma avaliação indevidamente determinada, não se reflectem na esfera jurídica do contribuinte mas antes na eficiência e eficácia dos serviços no que respeita à sua esfera de acção interna, isto porque, não havendo qualquer discrepância, qualquer alteração no que respeita ao imposto a pagar; nunca o contribuinte será negativamente afectado nos seus interesses», porém, «Ainda que assim não fosse, considerando a situação em análise sempre se dirá que, considerando que o valor comercial do metro quadrado se cifrava (ao tempo da transmissão) em 60 000\$00 (€ 300), implicava que o valor do prédio fosse de 36 000 000 \$00 (€ 179 567, 24), valor muito além do valor declarado de € 99 759, 58, pelo que nada haverá a apontar à decisão da Direcção-geral de Contribuições e Impostos de realização da avaliação a qual se encontra mais que justificada.».

Insurge-se, todavia, o Recorrente contra o assim decidido, advogando, em suma, que apenas a fundada suspeita de que o preço declarado não coincide com o preço efectivamente pago pelo imóvel permite a realização da avaliação nos termos do § único do art. 57º do CIMSISDD, e uma vez que essa suspeita não pode consubstanciar-se no facto de o valor venal do imóvel ser superior ao preço de compra declarado, é ilegal a autorização para a realização da avaliação que se fundamentou, exclusivamente, no valor de mercado desse imóvel, sendo, por consequência, também ilegal a avaliação realizada a coberto dessa autorização, devendo, por isso, ser anulada.

Vejam os.

O art. 57º do CIMSISDD, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 115/84, de 5 de Abril, determina o seguinte:

«Artigo 57º

Dentro do prazo de 180 dias, a contar da liquidação ou do acto ou facto translativo dos bens, se a ela não houver lugar, poderá a Fazenda Pública, representada pelo chefe da repartição de finanças, promover a avaliação dos bens transmitidos, mediante prévia autorização da Direcção-geral de Contribuições e Imposto.

§ único. A autorização para avaliação de prédios inscritos na matriz só deverá ser concedida havendo elementos fundados para suspeitar que o valor sobre que incidiu ou incidiria a sisa é inferior em 100 contos, pelo menos, ao preço por que os bens foram transmitidos, salvo se, compreendendo a transmissão vários prédios, o contribuinte tiver contestado o valor apenas de alguns.».

Significa isto que, nos termos da citada disposição legal, a Fazenda Pública pode promover a avaliação de prédio transmitido por título oneroso, no prazo de 180 dias a contar da liquidação do imposto ou do facto translativo se não houver liquidação, mediante prévia autorização do competente Director de Finanças, a conceder no caso de existirem elementos que corporizem **fundadas suspeitas** de que o valor sobre que incidiu a sisa é inferior em 100 contos, pelo menos, ao preço por que os bens foram transmitidos.

Ora, convém recordar que a sisa era, à data dos factos, o imposto que incidia sobre as transacções onerosas de imóveis, sendo determinado em função do preço efectivo da aquisição, irrelevando, para este efeito, o valor de mercado do prédio transaccionado.

A este propósito, Vítor Faveiro, citado por Albano Alves Moreira, no Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, Comentado e Anotado, Porto Editora, 1963, comentário ao art. 57º, págs. 313-314, diz o seguinte: «(...) para a sisa, o que se tributa é o preço da coisa, é o dinheiro que o comprador gasta no momento da aquisição, e, portanto, deve ser este sempre, ou pelo menos em princípio, o valor tributado.

O recurso ao valor da coisa — seja através dos elementos da matriz, seja através de avaliação — é apenas um critério de emergência, aceite pela lei para os casos de não se conhecer com exactidão o preço da aquisição, pela certeza de que, em regra, o preço da aquisição nunca é inferior ao valor da coisa.

Esta observação é necessária (...) ainda para elucidação do critério que há-de servir ao uso da faculdade concedida no artigo 57º, pois não basta o conhecimento de que o valor da coisa é superior ao preço. É necessário que se suspeite com sério fundamento de que o preço declarado não corresponde, efectivamente, ao preço verdadeiro.

A avaliação da coisa não é em si mesma um processo de determinação da realidade que a lei quer tributar: é, como dissemos, unicamente uma forma supletiva de fixação do valor que se supõe naturalmente mais aproximado do preço efectivo, uma vez que os fundados elementos que se possuam nos revelem, com séria convicção, de que o contribuinte não disse a verdade.

(...) Para o uso do processo de avaliação aí previsto, os funcionários fiscais não poderão dar-se por satisfeitos com o pedido de avaliação feito com fundamento na divergência entre o preço declarado ou o resultado da matriz e o valor efectivo dos bens transmitidos. Se, nos termos do artigo 19º, a

sisa incide sobre o valor «por que» os bens foram transmitidos, é ao preço efectivo que o funcionário tem de reportar as suas investigações, para concluir que, na realidade, o valor por que os bens foram transmitidos é superior em 50 contos ao valor por que a sisa foi liquidada.».

Do que vem dito, resulta claro que, no âmbito da sisa, a determinação do valor de mercado dos bens transaccionados é inócua, quer na perspectiva de servir, de *per si*, como fundamento da suspeita séria de divergência entre o preço real e o declarado, e, por conseguinte, de fundamento para autorizar a avaliação, quer, por maioria de razão, para determinar o montante de imposto a pagar.

Com efeito, um determinado bem pode ter sido adquirido por preço inferior ou superior ao seu valor venal. Todavia, a sisa incidirá, em ambos os casos, sobre o preço efectivamente acordado entre as partes.

A avaliação a que se refere o preceito legal em análise caberá, então, não nas situações em que apenas se constatem divergências entre o preço e o valor de mercado do bem vendido, mas antes naquelas em que, por outros motivos – ou também por outros motivos –, a Administração Fiscal tenha sérias razões para suspeitar que o preço declarado pelas partes não corresponde ao preço real do negócio.

Dito de outro modo, a divergência de que aqui se trata, não é a divergência entre o preço e o valor de mercado, mas aquela que, fundadamente, possa ocorrer entre o preço real e o preço declarado, e desde que este seja inferior àquele em, pelo menos 100 contos (cerca de € 500).

E, sendo assim, o fundamento legal para que, nos termos do dito art. 57º, seja concedida autorização para proceder à avaliação, não pode ser, ao menos exclusivamente, a mera discrepância entre o preço contratual e o valor venal do bem. E nem o apuramento deste se revelaria, na circunstância, de qualquer utilidade, já que, como se viu, não é este valor que constitui ou determina a matéria colectável deste imposto.

No caso vertente, o que ressalta do probatório é que o Impugnante declarou ter adquirido o lote de terreno em causa pelo preço de € 99.759,58 e, em virtude de ter apurado que, naquela zona, o valor de mercado desse prédio seria de € 179.567,24, o Serviço de Finanças de Ílhavo promoveu, com esse fundamento, a avaliação do terreno nos termos do art. 57º do CIMSISD, obtendo, para o efeito, a necessária autorização (pontos 3, 5, 6 e 7, do probatório).

Porém, nenhum facto se aponta para objectivar a fundada suspeita de que o preço contratual declarado não corresponde, efectivamente, ao preço real do negócio, já que, como se explicou, não se pode concordar com o entendimento expendido na sentença recorrida de que o valor de mercado do prédio tenha essa virtualidade.

Por outro lado, sendo certo que é pacífico na jurisprudência deste Supremo Tribunal no sentido de que a autorização por parte da Direcção-Geral de Contribuições e Impostos a que se refere o § único, do art. 57º, tem, sobretudo, relevância para efeitos internos de disciplina da actuação dos serviços de finanças, sendo, por isso, autonomamente irrecorrível, é também certo que a sua legalidade pode ser sindicada no âmbito da impugnação da avaliação que, na sua sequência, venha a realizar-se, mormente se estiverem em causa os pressupostos determinantes dessa avaliação, como é, patentemente, o caso dos presentes autos.

Ora, como se disse, a promoção/autorização da avaliação a que referem os pontos 6. e 7. do probatório, não enuncia quaisquer factos que, fundadamente, permitam suspeitar que o valor de compra declarado pelo Impugnante não corresponda ao preço real, e, por conseguinte, tal autorização constitui acto ferido de ilegalidade, que atinge, inexoravelmente, o sequente acto de avaliação que, nesta circunstância, tem de ser anulado *in totum*.

Destarte, a sentença recorrida que assim não decidiu, não pode manter-se, pelo que, nesta medida se revoga, assim se concedendo provimento ao recurso.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a impugnação judicial, com a consequente anulação do acto impugnado.

Custas pela Recorrida, mas apenas na 1ª Instância por ora não ter alegado.

Lisboa, 11 de Setembro de 2013. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Ascensão Lopes*.

Segue acórdão de 9 de Outubro de 2013:

Acordam, em conferência, os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, notificada do acórdão proferido por esta Secção em 11/09/2013, veio requerer a sua reforma quanto a custas, nos seguintes termos:

«1 - Nos termos do Acórdão ora notificado foi a reclamante, Fazenda Pública, como recorrida, condenada em custas na 1ª instância.

2 - Contudo, o presente processo é uma impugnação judicial, que foi interposta em 17 de Março de 2003.

3 - Assim, ao mesmo aplica-se o anterior Código das Custas Judiciais, aprovado pelo DL 224-A/96, de 26/11, na redacção anterior às alterações introduzidas pelo DL n.º 324/03, de 27/12, dado que estas só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor.

4 - Deste modo, há que ter em conta o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 2º do referido CCJ, que continha uma isenção subjectiva de custas relativamente ao Estado, incluindo os seus serviços ou organismos, ainda que personalizados.

5 - Donde, no presente processo, não podia a reclamante, Fazenda ser condenada em custas, por o Estado estar delas isento.»

Com dispensa de vistos, dada a simplicidade da questão, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que a reforma da *sentença* contemplada no actual art. 614º do CPC - aprovado pela Lei n.º 41/2003, de 26.06, e a que correspondia o art. 669º do anterior CPC - é aplicável aos *acórdãos* do Supremo Tribunal Administrativo por força do preceituado no art. 666º, aplicável *ex vi* do disposto no art. 685º, ambos do actual CPC [diploma aplicável ao contencioso tributário por força do disposto no art.º 2.º, alínea e) do CPPT].

Por força do disposto no art. 613º, n.º 1, do CPC, uma vez proferido acórdão, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do tribunal quanto à matéria da causa, mas as partes podem pedir a sua reforma quanto a custas, em conformidade com o disposto nos arts. 616º do CPC.

Dir-se-á, desde já, que é inteiramente fundada a pretensão de reforma do citado acórdão, já que essa pretensão pressupõe a constatação de um erro de julgamento na condenação em custas, erro que, manifestamente, se verifica, por não se ter atentado na data da apresentação da petição inicial em 1ª instância.

Com efeito, o presente processo tributário de impugnação judicial foi instaurado em 17 de Março de 2003, conforme resulta do carimbo apostado no rosto da petição inicial. E no regime de custas anterior à vigência do Dec.Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, a Fazenda Pública estava isenta de custas nos processos de natureza tributária, por expressa previsão dessa isenção no art. 3º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (DL 29/98, de 11 de Fevereiro), como, aliás, já antes constava do art. 5º do Regulamento das Custas nos Processos das Contribuições e Impostos e do art. 2º da Tabela das Custas no Supremo Tribunal Administrativo, aprovado pelo DL n.º 42.150, de 12/2/59.

E embora as disposições que isentavam a Fazenda Pública de custas nos processos tributários tivessem sido revogadas pelo art. 4º, n.ºs. 4 e 5, do citado Dec.Lei n.º 324/2003, deixando a Fazenda Pública de beneficiar de isenção no Código das Custas Judiciais que entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2004 (art. 16º), este diploma só se aplica aos processos instaurados após a sua entrada em vigor (art. 14º, n.º 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.º 2), transferência que ocorreu com a publicação do Dec.Lei n.º 325/2003, de 29.12, que entrou em vigor no dia seguinte à sua publicação (art. 18º).

Ou seja, tendo em conta os citados diplomas legais e a data da instauração da presente impugnação judicial, a Fazenda Pública não paga custas; e, assim sendo, há que reformar, neste segmento, o acórdão em causa.

Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em atender o pedido de reforma do acórdão proferido a fls. 121/129, no segmento em que condenou a Fazenda Pública em custas, passando a nele constar “*Sem custas, por Fazenda Pública delas se encontrar isenta nos processos tributários instaurados até 1/01/2004*”.

Incidente sem custas

Lisboa, 9 de Outubro de 2013. — Dulce Neto (relatora) — Casimiro Gonçalves — Ascensão Lopes.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.

Assunto:

Recurso hierárquico. Indeferimento. Impugnação contenciosa. Objecto. Acto de liquidação.

Sumário:

I — *Constituindo embora o acto administrativo de indeferimento do recurso hierárquico o objecto imediato da impugnação judicial, é, contudo, o acto de liquidação – seu objecto mediato – que verdadeiramente se controverte na impugnação.*

- II — *Julgando-se a impugnação improcedente quanto aos actos de liquidação impugnados, por inverificação dos vícios que lhe são imputados, e procedente quanto ao vício formal de preterição do direito de audiência em sede de recurso hierárquico, a parte dispositiva da sentença não pode deixar de consagrar a improcedência total da impugnação, condenando apenas a impugnante no pagamento das respectivas custas.*
- III — *Irreleva para essa decisão final que a preterição da formalidade da audiência prévia se degrade ou não em formalidade não essencial, visto que, nos termos do disposto no art. 111º, n.ºs. 3 e 4, do CPPT, existe uma preferência absoluta do processo judicial sobre o processo administrativo na apreciação de um mesmo acto tributário.*

Processo n.º 1138/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., L.^{da}

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial que a sociedade A..., LDA, deduziu contra os actos de indeferimento dos recursos hierárquicos que interpusera na sequência do indeferimento das reclamações gratuitas dirigidas contra as liquidações de contribuição autárquica referentes aos anos de 2001 e 2002, cada uma no montante de € 17.192,02.

1.1. Terminou a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A. O douto tribunal *a quo* ao decidir que o acto tributário de liquidação impugnado se deve manter na ordem jurídica por improcedência dos vícios que lhe eram assacados pela impugnante, não podia considerar a impugnação parcialmente procedente, mas sim totalmente improcedente, padecendo então a sentença recorrida de contradição entre a fundamentação e a decisão final, incorrendo assim em erro de julgamento de direito.

B. Assim, tendo a impugnação por objecto mediato o acto tributário de liquidação, mesmo que o tribunal anule o acto de indeferimento do recurso hierárquico por procedência do vício de preterição de formalidade legal, como na situação *sub judice*, tal decisão não projecta qualquer efeito sobre o acto tributário de liquidação, pois, a impugnação judicial deduzida na sequência do indeferimento das decisões dos recursos hierárquicos visam única e exclusivamente o acto tributário de liquidação e não o despacho de indeferimento, cfr. refere o acórdão do STA de 16.11.2011, processo 0723/11.

C. Ora, ao anular-se a decisão de indeferimento dos recursos hierárquicos converge para o tribunal a apreciação dos vícios do acto tributário da liquidação, tudo ocorrendo como se não tivesse existido qualquer decisão anterior, o que se entende, porquanto o legislador dá uma preferência ao processo judicial sobre o procedimento administrativo.

D. Assim, o douto tribunal *a quo* na sua sabedora apreciação ao entender que o acto tributário de liquidação não enfermava de qualquer vício, deveria ter julgado a impugnação judicial improcedente *in totum et totaliter*.

E. Sem prescindir, entende a Fazenda Pública que o douto tribunal *a quo* decidindo pela procedência parcial da impugnação por julgar nulas as decisões dos recursos hierárquicos, impunha-se que baixassem os autos à Administração Tributária para proferir nova decisão corrigida das deficiências que lhe foram reputadas, decisão a que não concede tal efeito e que, aliás, com a forma como a impugnação judicial foi decidida seria inútil, cfr. acórdão do STA de 16.06.2004, processo 1877/03.

F. Donde, o douto tribunal *a quo* ao julgar parcialmente procedente a impugnação judicial e ao condenar a Fazenda Pública no decaimento de 1/3 das custas judiciais errou no seu julgamento, pelo que deverá ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a dita sentença, e consequentemente ser a impugnação judicial julgada totalmente improcedente, sem qualquer decaimento da Fazenda Pública em custas judiciais.

Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a dita sentença recorrida.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido da inexistência de nulidade da sentença por oposição entre os fundamentos e a decisão de procedência parcial da impugnação, aderindo, para o efeito, à fundamentação ínsita no despacho proferido pelo juiz relator a fls. 135, e defendendo, ainda, que deveria ser concedido provimento ao recurso, com a seguinte argumentação:

«(...)

3. *No caso concreto o tribunal apreciou os vícios imputados aos actos tributários na petição de impugnação judicial, pronunciando-se no sentido da sua inexistência e da consequente validade das liquidações impugnadas.*

Neste contexto o conhecimento dos vícios imputados aos actos tributários degradou em formaldade não essencial a preterição do direito de audição no procedimento do recurso hierárquico, sem prejuízo da declaração formal da anulação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, por verificação do vício específico que lhe é imputado

CÓNCLUSÃO

O recurso merece provimento. A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

- *anulação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico;*
- *improcedência total da impugnação judicial».*

1.4. Por despacho que consta de fls. 135, o Meritíssimo Juiz do tribunal “*a quo*” sustentou a inexistência de nulidade da sentença por contradição entre a fundamentação e a decisão com a seguinte motivação:

«A recorrente não obstante não invocar expressamente a nulidade da sentença, invocou na conclusão A) a “contradição entre a fundamentação e a decisão final”, qualificando-a como erro de julgamento de direito.

Porém, nos termos do art. 668º, n.º 1, alínea c), do CPC, a contradição ou oposição entre os fundamentos e a decisão, constitui nulidade da sentença.

Logo, o tribunal tem de decidir a invocada nulidade da sentença (art. 670.º, n.º 5, do CPC).

A sentença recorrida não padece de qualquer contradição entre a fundamentação e a decisão.

Uma coisa são as eventuais ilegalidades da liquidação, outra bem diferente são as ilegalidades da decisão do recurso hierárquico.

Da sentença recorrida resulta expressamente que as liquidações impugnadas não padecem de qualquer ilegalidade e, por isso, a impugnação judicial improcedeu quanto às invocadas ilegalidades das liquidações impugnadas, cuja validade foi reafirmada pela sentença recorrida.

Quanto à decisão do recurso hierárquico a mesma padece do vício de forma por falta do exercício do direito de audição, que originou a anulação da decisão do recurso hierárquico, com a consequente procedência parcial da impugnação judicial.

Todavia, e como ressalta da própria sentença, a anulação da decisão do recurso hierárquico não afecta a validade das liquidações impugnadas.

O julgamento das ilegalidades das liquidações e a decisão do recurso hierárquico são subsequentes e autónomas. Logo, não há qualquer contradição entre a fundamentação e a decisão. (...).».

1.5. Colhidos os vistos dos Exm^{os} Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

2. Na sentença recorrida julgaram-se como provados os seguintes factos:

A) Em 24/7/2002, a impugnante, que se dedica à actividade de compra, venda e revenda de imóveis e promoção de imóveis, apresentou no Serviço de Finanças de Valongo -2, Ermesinde, um requerimento, do qual constava, entre o mais (fls. 36 e 79): *«(...) tendo adquirido por escritura de compra e venda, lavrada em 18 de Outubro de 2001 (...) dois prédios, designados por Lote n.º 9 (...) e Lote n.º 10 (...) vem nos termos do artigo 10º, n.º 1, alínea f) do Código da Contribuição Autárquica, requerer (...) se digne (...) conceder-lhe a não sujeição da contribuição autárquica (...) em virtude de se tratar de dois prédios para revenda, que passam a figurar no activo de uma empresa que tem por objecto a venda de prédios.».*

B) Aos referidos Lotes 9 e 10, duas parcelas de terreno destinadas a construção urbana, foram atribuídos os artigos matriciais n.ºs 9.583 e 9.581, urbanos, da freguesia de ... (fls. 78 do processo administrativo apenso (PA)).

C) Em 28/12/2004, o Chefe do Serviço de Finanças de Valongo- 2, Ermesinde, proferiu despacho a considerar não sujeitos a CA, por um período de um ano, com início em 2003 e termo em 2003, os prédios supra identificados, nos termos da alínea f), do n.º 1, do art. 10º do CCA, apresentando a seguinte justificação: *«Só tem direito a um ano em virtude do pedido ter sido formulado em 24.07.2002 (fora de prazo). Teria de ser solicitado no prazo de 90 dias após a data da escritura (18/10/2001) - (n.ºs 5 e 6, do n. 1, do art. 10º do Código da Contribuição Autárquica)»* - (fls. 76 a 78 do PA).

D) A impugnante foi notificada desta decisão por carta registada em 28/12/2004, da qual interpôs recurso hierárquico (fls. 39 a 41).

E) A impugnante foi notificada da liquidação n.º 2002354809603, de 14/2/2004, relativa à CA de 2001 dos artigos 9581 e 9583, urbanos, da freguesia de ..., no valor de 4.333,70 € e 12.858,32 €, respectivamente, com data limite de pagamento voluntário em Outubro de 2004 (fls. 34).

F) A impugnante foi notificada da liquidação n.º 2002354809503, de 14/2/2004, relativa à CA de 2002 dos artigos 9581 e 9583, urbanos, da freguesia de ..., no valor de 4.333,70 € e 12.858,32 €, respectivamente, com data limite de pagamento voluntário em Outubro de 2004 (fls. 35).

G) Em 8/11/2004, a impugnante apresentou a Reclamação Graciosa da liquidação referida em E), que consta de fls. 2 a 4, do respectivo PRG, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

H) Em 8/11/2004, a impugnante apresentou a reclamação graciosa da liquidação referida em F), que consta de fls. 2 a 4, do respectivo PRG, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

I) Em 29/12/2004 foram proferidos os projectos dos despachos de indeferimento das respectivas reclamações gratuitas, que constam de fls. 43 a 47 e 51 a 55, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

J) Por cartas registadas em 7/1/2005, a impugnante foi notificada desses projectos de decisão e para exercer o direito de audição (fls. 42 e 50 dos autos e 14 e 17 e respectivos versos dos PRG).

K) A impugnante não exerceu o direito de audição (fls. 49 e 57 dos autos e PRG).

L) Por decisão de 7/3/2005, notificada à impugnante por carta registada com aviso de recepção de 9/3/2005, recebida em 10/3/2005, os PRG foram indeferidos (fls. 48, 49, 56 e 57 dos autos e 17 e 20 e respectivos versos dos PRG).

M) Em 11/4/2005, a impugnante deduziu Recurso Hierárquico dessas decisões, pelos requerimentos que constam de fls. 18 a 23 e 21 a 26 dos respectivos PRG, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

N) Os recursos hierárquicos foram indeferidos por decisões de 14/7/2006, que constam de fls. 23 a 33, cujo teor aqui se dá por reproduzido, notificadas à impugnante por carta registada em 23/8/2006 (fls. 23 a 33).

O) Os recursos hierárquicos foram indeferidos sem ter sido concedida à impugnante a faculdade para exercer o direito de audição (conforme resulta a contrario dos PRG).

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade A..., LDA., contra os actos de indeferimento dos recursos hierárquicos que interpusera na sequência do indeferimento das reclamações gratuitas que tinham por objecto liquidações de contribuição autárquica referentes aos anos de 2001 e 2002.

Esta impugnação teve por fundamento não só a violação do direito de audição em sede de recurso hierárquico, como, também, a ilegalidade dos actos de liquidação em si face à violação dos princípios da decisão e da celeridade a que se referem os arts. 56º e 57º da LGT, à inconstitucionalidade material do art. 10º, n.º 6, do Cód. Contribuição Autárquica, à violação do princípio da proporcionalidade contido nos arts. 18º, n.º 2 e 266º da CRP, e à falta de eficácia das liquidações resultante do disposto no art. 77º, n.º 6, da LGT e no art. 36º, n.º 1, do CPPT.

Na sentença recorrida, o Meritíssimo Juiz, depois de analisar as questões prévias suscitadas – cumulação dos pedidos e caducidade do direito de acção -, apreciou as questões colocadas sobre a constitucionalidade, a legalidade e a eficácia dos actos de liquidação, julgando, nessa parte, improcedente a impugnação; seguidamente, apreciando a questão da preterição do direito de audição em sede de recurso hierárquico, julgou a impugnação procedente. E rematou, na vertente dispositiva da sentença, com a decisão de julgar parcialmente procedente a impugnação judicial e de anular a decisão de indeferimento do recurso hierárquico, condenando a impugnante e a Fazenda Pública no pagamento das custas, na proporção de 2/3 e de 1/3, respectivamente.

As questões que se colocam neste recurso são as de saber se: (i) a sentença recorrida está viciada por contradição entre os fundamentos e a decisão; (ii) se padece de erro de julgamento ao decidir que a impugnação é parcialmente procedente depois de ter julgado improcedentes todos os vícios assacados aos actos de liquidação em si e ao condenar a Fazenda Pública no pagamento de custas; (iii), subsidiariamente, saber se nos moldes em que se acha conformada a sentença, se impunha que os autos baixassem à Administração Tributária para correcção do vício que determinou a vertente decisória de procedência da impugnação.

3.1. Da contradição entre os fundamentos e a decisão

Invoca a Recorrente que ocorre erro de julgamento de direito, consubstanciado em contradição entre a decisão e seus fundamentos, visto que da improcedência dos vícios imputados à liquidação teria de resultar decisão de total improcedência da impugnação, que não a decretada procedência parcial, já que sendo embora a decisão de indeferimento proferida no recurso hierárquico o objecto *imediato* da impugnação, o que verdadeiramente está em causa na impugnação, determinando a sua procedência ou improcedência, é a apreciação do acto de liquidação sobre que incidiu aquela decisão do recurso hierárquico.

Importa, desde já, sublinhar que a contradição entre a decisão e os seus fundamentos, a existir, não reveste a natureza de erro de julgamento, mas consubstancia nulidade da sentença, nos termos do art. 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC e do art. 125.º, n.º 1, do CPPT.

Como se sabe, esta causa de nulidade ocorre quando a construção da sentença é viciosa, quando os fundamentos invocados pelo juiz conduziram, logicamente, não ao resultado expresso na decisão, mas a resultado oposto. Isto é, quando das premissas de facto e de direito que o julgador teve por apuradas, ele haja extraído uma oposta à que logicamente deveria ter extraído. *“A lei refere-se, na alínea c) do n.º 1 do art. 668º, à contradição real entre os fundamentos e a decisão e não às hipóteses de contradição aparente.... Nos casos abrangidos pelo art. 668º, n.º 1, alínea c), há um vício real no raciocínio do julgador (e não um simples lapsus calami do autor da sentença): a fundamentação aponta num sentido; a decisão segue caminho oposto ou, pelo menos, direcção diferente”* (1).

Diga-se, desde já, que não se detecta tal vício na sentença recorrida.

Com efeito, na sentença, depois de se terem julgado como inverificados os vícios apontados aos actos de liquidação impugnados e de se ter julgado como verificado o vício de preterição do direito de audição prévia no procedimento de recurso hierárquico, decidiu-se o seguinte: *«Pelo exposto, julga-se*

parcialmente procedente a presente impugnação judicial e, em consequência, anula-se a decisão de indeferimento do recurso hierárquico. Condena-se a impugnante e Fazenda Pública nas custas, na proporção dos respectivos decaimentos, respectivamente de 2/3 e 1/3, com taxa de justiça reduzida a metade [arts. 446º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 14º, n.º 1, alínea c), 73º-A, n.º 2, 73º-E, n.º 1, alínea b), e 73º-D do Código das Custas Judiciais (CCJ)].»

Torna-se, pois, claro que esta decisão - independentemente de ser ou não a correcta -, se enquadra logicamente no contexto que resultou da apreciação da matéria de facto e de direito que a antecedeu, e, por conseguinte, não ocorre nulidade da sentença por contradição entre os fundamentos e a decisão.

Mas como a Recorrente também invoca que esta «*contradição*» implica um erro de julgamento de direito, porquanto a improcedência dos vícios assacados aos actos de liquidação deveria ter conduzido à decisão de improcedência da impugnação, pelo que a decisão final não podia ser de *parcial procedência*, mas, antes, de *total procedência*, cumpre apreciar este erro de julgamento, até porque ao tribunal de recurso cabe, na sua função jurisdicional, interpretar e apreciar, sem formalismo exagerados, os factos e os fundamentos gizados, sendo livre na sua qualificação jurídica (art. 664º do CPC).

3.2. Do erro de julgamento

A questão que então se impõe resolver é a de saber se a sentença incorreu em erro por ter julgado *parcialmente* procedente a impugnação face à anulação das decisões proferidas em sede de recurso hierárquico com fundamento na preterição do direito de audição nesse procedimento tributário, condenando, consequentemente, a Fazenda Pública em custas.

Tal decisão assentou no seguinte entendimento, vertido na sentença recorrida:

«(...) nos requerimentos dos recursos hierárquicos a impugnante invoca factos e suscita questões novas diferentes das invocadas nas reclamações gratuitas. Assim, a impugnante tinha de ter sido notificada para exercer o direito de audição no âmbito dos recursos hierárquicos e das questões aí suscitadas.(...)»

Acresce que na decisão de indeferimento do recurso hierárquico além dos fundamentos constantes das decisões das reclamações gratuitas são invocados outros fundamentos, pelo que nunca se poderia ter dispensado o exercício do direito de audição.(...)»

As decisões dos recursos hierárquicos padecem de vício formal de falta do exercício do direito de audição, preterição de formalidade legal que determina a anulação dessas decisões (arts. 60.º da LGT, 100.º e 135.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA)).»

A anulação só não procederá se em obediência ao princípio do aproveitamento dos actos puder considerar-se derrogada essa irregularidade em irregularidade não essencial.(...)»

No caso dos autos, não pode dizer-se de forma segura e inequívoca que a falta de exercício do direito de audição não poderia influenciar a decisão.»

No caso em apreço entendemos que não pode degradar-se a invalidade e retirar-lhe o seu efeito invalidante.(...)»

As decisões dos recursos hierárquicos têm de ser anuladas por falta do exercício do direito de audição, anulação que não afecta a validade das liquidações impugnadas.»

Como se viu, não é a bondade do assim decidido que é posta em causa no presente recurso, mas antes a sua consequência jurídica no que tange à parte dispositiva da sentença. Com efeito, a Recorrente dissente apenas dos termos da decisão final, sustentando, em suma, que esta deve ser de improcedência total da impugnação e não, como se acha decidido, de *parcial procedência*.

E a solução do litígio, assim configurado, passa pela definição de qual seja, afinal, o objecto da impugnação, visto que será este o alvo da decisão final posta em crise.

A questão não é nova e beneficia de jurisprudência pacífica deste STA, no sentido de que, constituindo embora o despacho administrativo de indeferimento o objecto imediato da impugnação, é, contudo, o acto tributário de liquidação – seu objecto mediato - que verdadeiramente se controverte na impugnação. Assim foi também decidido no recente acórdão proferido pelo STA no processo n.º 0376/12, de 10/10/2012, e que, face à sua proficiente fundamentação, que inteiramente sufragamos, nos limitaremos, nessa parte, a reproduzir:

«A presente impugnação foi deduzida no seguimento do indeferimento da reclamação gratuita, tendo a impugnante invocado na petição judicial vícios e ilegalidades tanto do acto tributário de liquidação (objecto mediato – liquidação da taxa municipal pela autorização de instalação de infra-estruturas de suporte de radiocomunicação, referente ao ano de 2009), como do procedimento de reclamação (objecto imediato).»

Na verdade, como salienta o MP, embora, formalmente, o objecto imediato da impugnação judicial de indeferimento de reclamação gratuita seja a decisão da reclamação, o seu objecto real e mediato é o acto de liquidação e não o acto que decidiu aquela, sendo, pois, certo que são os vícios da liquidação e não do acto que decidiu a reclamação que estão, verdadeiramente, em crise (cfr. acs. do STA, de 28/10/2009 e 18/5/2011, recs. n.ºs. 0595/09 e 0156/11, respectivamente).

Ora, como se disse, a sentença, começando por decidir pela improcedência dos vícios de violação de lei imputados ao acto de liquidação, que julgou válido e legal, também veio a decidir pela verificação

do vício do procedimento (preterição de formalidade por omissão de audiência prévia) determinando, em consequência, a anulação do «acto procedimental subsequente que apreciou a reclamação graciosa deduzida». Ou seja, a sentença, embora tenha anulado o despacho de indeferimento da reclamação graciosa por preterição do direito de audiência prévia, também conheceu, simultaneamente, dos restantes fundamentos, constantes dessa reclamação graciosa (que são os mesmos da impugnação judicial) mas imputados à própria liquidação, julgando-os improcedentes e julgando válida e legal essa mesma liquidação.

Porém, sendo certo que a verificação de um vício de forma no procedimento de reclamação, isto é, em momento posterior à efectivação da liquidação, «nunca poderia projectar efeitos invalidantes sobre um acto tributário que o antecede» e sendo certo, igualmente, que apesar de tal vício poder vir a determinar a anulação da decisão administrativa proferida na reclamação graciosa, «com tal efeito se quedará, podendo apenas conduzir, naquele primeiro aspecto, ao proferimento de nova decisão judicial, sanado o cometido vício procedimental, mas nunca à anulação da liquidação igualmente impugnada» (cfr. o ac. de 25/6/2009, rec. n.º 345/09, bem como os acs. de 15/10/08, rec. n.º 542/08 e de 16/6/04, rec. n.º 1887/03, naquele referenciados), no caso, e como bem refere o MP, a aceitar-se a tese da sentença recorrida, teríamos que a AT, após sanção de tal vício de forma, poderia manter ou alterar o acto de liquidação, obrigando, de novo, o recorrido a impugnar o acto de liquidação, possibilidade teórica esta que, em função dos princípios aplicáveis, é incompatível com o facto do tribunal recorrido já ter julgado a liquidação conforme ao direito e quando é certo que nos termos do estatuído nos n.ºs. 3 e 4 do art. 111.º do CPPT, existe uma preferência absoluta do processo judicial sobre o processo administrativo de impugnação de um mesmo acto tributário.

Daí que, independentemente da apreciação (que fica prejudicada) da invocada questão atinente à eventual degradação, no caso, da preterição da formalidade de audiência prévia em preterição de formalidade não essencial, se deva concluir pela procedência do presente recurso e pela revogação da sentença, na parte em que vem recorrida, julgando-se, em consequência, totalmente improcedente a impugnação.»

É fora de dúvida que, também no caso vertente, o tribunal recorrido julgou a impugnação improcedente quanto aos actos de liquidação em causa, ou seja, quanto à questão verdadeiramente controvertida, e, por conseguinte, a parte dispositiva da sentença não podia deixar de consagrar a improcedência total da impugnação, condenando, consequentemente, apenas a impugnante no pagamento das custas. E, nesta circunstância, impõe-se a revogação dessa parte dispositiva da sentença que assim não julgou, e a sua substituição por acórdão que julgue a impugnação totalmente improcedente, com custas exclusivamente a cargo da impugnante.

Procedem, assim, as conclusões das alegações do recurso, não se conhecendo, por prejudicada, da última questão colocada pela Recorrente neste recurso, aliás a título subsidiário.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida no segmento impugnado, julgando, em consequência, totalmente improcedente a impugnação.

Sem custas neste Supremo Tribunal, por a recorrida não ter contra-alegado, e custas em 1ª instância pela Impugnante.

Lisboa, 11 de Setembro de 2013. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

(¹) Antunes Varela, J. M. Bezerra e Sampaio e Nora, in “Manual de Processo Civil”, 2ª edição, Coimbra, 1985, pags. 689 e 690.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.

Processo n.º 1288/12-30.

Recorrente: A..., L.^{da}

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

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

1. A....., Lda., recorrente nos presentes autos, notificada do acórdão proferido em 5 de Junho 2013, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo Fiscal de Viseu, que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de taxa de promoção relativa ao mês de Abril de 2005, vem, ao abrigo do disposto nos artigos 668.º, n.º 1, alíneas c) e d), 668.º n.º 4 e 716.º

do CPC (aplicáveis *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT) e 125.º do CPPT, e nos termos de fls. 421 a 437 dos autos, imputar ao referido Acórdão nulidades por violação do princípio do contraditório, por apreciação de matéria de facto e violação da competência em razão da hierarquia, bem como (duas) nulidades do acórdão por omissão de pronúncia – ao não se declarar incompetente em razão da hierarquia, excepção que é de conhecimento oficioso e por alegada violação de regras comunitárias (em concreto, a norma constante do n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão) – e bem assim o vício de inconstitucionalidade (ao não proceder ao reenvio prejudicial para o TJUE requerido pela então recorrente e ao não aplicar aos presentes autos a norma ínsita do n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão), por alegada violação do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa e, no primeiro caso, também do princípio do *juiz legal/natural*.

2. Respondeu o Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., nos termos de fls. 436 a 441 dos autos, no sentido de que *inexistem inequivocamente as nulidades arguidas, devendo manter-se “in totum” o acórdão proferido*.

3. Foram dispensados os vistos, dada a simplicidade da questão.

Cumpra, pois, apreciar e decidir.

4. **Apreciando.**

O Acórdão proferido nos presentes autos limita-se a reiterar, acolhendo na íntegra e reproduzindo a respectiva fundamentação, o já então decidido pelo Acórdão deste Supremo Tribunal de 23 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 29/13.

Este Acórdão 29/13 foi entretanto também arguido de algumas nulidades e inconstitucionalidade pela recorrente (nulidades por violação do princípio do contraditório e por contradição entre os fundamentos e a decisão e inconstitucionalidade pela decisão de não reenvio), sendo que as demais também arguidas nos presentes autos o foram igualmente em relação ao Acórdão deste Supremo Tribunal proferido no rec. n.º 48/13, sendo que, em ambos os casos, todas foram julgadas inverificadas por Acórdãos deste Supremo Tribunal do passado dia 26 de Junho (proferidos nos recursos n.º 29/13 e 48/13).

É este julgamento que também aqui se reitera, nos termos e com os fundamentos constantes dos Acórdãos do STA de 26 de Junho de 2013 - recursos n.º 29/13 e 48/13.

Razão pela qual se indeferirá o requerido.

- **Decisão** -

5. Assim, nos termos e pelos fundamentos constantes dos Acórdãos deste STA de 26 de Junho de 2013 (rec. n.º 29/13 e 48/13), cuja cópia deve ser junta, acordam os juízes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o requerido.

Custas pela requerente.

Lisboa, 11 de Setembro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

Nota: Os acórdãos supra identificados encontram-se publicados em apêndice ao *Diário da República*, nos volumes correspondentes às datas em que foram proferidos.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.

Processo n.º 1333/12-30.

Recorrente: A..., L.^{da}

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

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

1. A....., Lda., recorrente nos presentes autos, notificada do acórdão proferido em 18 de Junho 2013, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo Fiscal de Viseu, que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de taxa de promoção relativa ao mês de Abril de 2005, vem, ao abrigo do disposto nos artigos 668.º, n.º 1, alíneas c) e d), 668.º n.º 4 e 716.º do CPC (aplicáveis *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT) e 125.º do CPPT, e nos termos de fls. 474 a 486 dos autos, imputar ao referido Acórdão nulidades por violação do princípio do contraditório, por apreciação de matéria de facto e violação da competência em razão da hierarquia, bem como (duas) nulidades do

acórdão por *omissão de pronúncia* – ao não se declarar incompetente em razão da hierarquia, excepção que é de conhecimento officioso e por alegada *violação de regras comunitárias* (em concreto, *a norma constante do n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão*) – e bem assim o vício de *inconstitucionalidade* (ao não proceder ao reenvio prejudicial para o TJUE requerido pela então recorrente e ao não aplicar aos presentes autos a norma insita do n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão), por alegada violação do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa e, no primeiro caso, também do princípio do *juiz legal/natural*.

2. Respondeu o Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., nos termos de fls. 488 a 493 dos autos, no sentido de que *inexistem inequivocamente as nulidades arguidas, devendo manter-se “in totum” o acórdão proferido*.

3. Foram dispensados os vistos, dada a simplicidade da questão.

Cumpra, pois, apreciar e decidir.

4. **Apreciando.**

O Acórdão proferido nos presentes autos limita-se a reiterar, acolhendo na íntegra e reproduzindo a respectiva fundamentação, o já então decidido pelo Acórdão deste Supremo Tribunal de 23 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 29/13.

Este Acórdão 29/13 foi entretanto também arguido de algumas nulidades e inconstitucionalidade pela recorrente (nulidades por violação do princípio do contraditório e por contradição entre os fundamentos e a decisão e inconstitucionalidade pela decisão de não reenvio), sendo que as demais também arguidas nos presentes autos o foram igualmente em relação ao Acórdão deste Supremo Tribunal proferido no rec. n.º 48/13, sendo que, em ambos os casos, todas foram julgadas inverificadas por Acórdãos deste Supremo Tribunal do passado dia 26 de Junho (proferidos nos recursos n.º 29/13 e 48/13).

É este julgamento que também aqui se reitera, nos termos e com os fundamentos constantes dos Acórdãos do STA de 26 de Junho de 2013 - recursos n.º 29/13 e 48/13.

Razão pela qual se indeferirá o requerido.

- **Decisão** -

5. Assim, nos termos e pelos fundamentos constantes dos Acórdãos deste STA de 26 de Junho de 2013 (rec. n.º 29/13 e 48/13), cuja cópia deve ser junta, acordam os juízes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o requerido.

Custas pela requerente.

Lisboa, 11 de Setembro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

Nota: Os acórdãos supra identificados encontram-se publicados em apêndice ao *Diário da República*, nos volumes correspondentes às datas em que foram proferidos.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.

Assunto:

Isenção de penhora. Indexante de apoios sociais.

Sumário:

- I — *O n.º 4 do artº 824º do CPC e de uma forma geral o 59º, 2 da Constituição da República, visam salvaguardar a sobrevivência digna do executado e do seu agregado familiar, mas não se destinam a proporcionar ao executado o estilo de vida que teria se não fosse a penhora.*
- II — *Não se demonstrando a violação dos limites de sobrevivência digna da executada e sua filha a sentença fez um correcto enquadramento jurídico dos factos provados.*
- III — *Nos termos do n.º 4 do artº 824º do CPC, para que se dê a isenção da penhora é necessário que o rendimento agregado familiar do executado relevante para efeitos de protecção jurídica seja igual ou inferior a ¾ do valor do indexante de apoios sociais.*

Processo n.º 1333/13-30.

Recorrente: A.....
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relator: Exm^o. Sr. Cons^o. Dr. Ascensão Lopes.

Acordam, em conferência, nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 - RELATÓRIO

A....., contribuinte fiscal n.º....., executada nos autos de execução fiscal n.º 2100200801038737 e Aps, ao abrigo do disposto no artigo 276º e segs do CPPT apresentou Reclamação contra a penhora efectuada pelo Serviço de Finanças de Tomar.

Por sentença de 17 de Junho de 2013, o TAF de Leiria, julgou a reclamação improcedente. Reagiu a ora recorrente, interpondo o presente recurso cujas alegações integram as seguintes **conclusões**:

A. O presente recurso vem interposto da decisão que julgou improcedente a reclamação contra a penhora efectuada pelo Serviço de Finanças de Tomar, nos termos do artigo 280º do CPPT.

B. De acordo com o provado sede de sentença a Reclamante esgota todo o seu salário mensal em alimentação, transporte, vestuário, electricidade, água, gás e despesas escolares da sua filha.

C. Face à motivação de facto dada como provada no ponto 3 a 8 da sentença de que se recorre, deveria a Recorrente ser isentada da penhora.

D. Possibilidade, aliás, consagrada legalmente e manifestamente aplicável à situação em apreço (cfr. artigo 824º, n.º4 do C.P.C.).

E. Ainda que assim não se entendesse, indicou à penhora o crédito superior a 30.000.00€ que a ora executada tem a receber do Ministério da Educação, à ordem do processo 4/07.2BELRA-B, no tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria.

F. E requereu subsidiariamente a redução da penhora, de molde a satisfazer o crédito exequendo bem com o as necessidades mínimas do agregado familiar da recorrente.

G. Porque, assim, se não decidiu foi violado no douto despacho recorrido o disposto no artigo 824º n.º 4 do C.P.C. e 26º n.º 2 da C.R.P.

H. Sempre com o devido respeito por mais douta opinião, deve a douta decisão recorrida ser revogada e em sequência deve a decisão ser revogada, determinando-se a isenção de penhora nos termos e para os efeitos do artigo 824º do CPC.

Decidindo-se de acordo com o alegado, suprimindo, doutamente, o que há a suprir, VV. Exas. farão como é hábito a

CORRECTA E SÃ JUSTICA!

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

Ao invés do que afirma a Recorrente, os factos dados como provados na sentença não permitem concluir que foi violado o disposto no artigo 824º/4 do CPC e 26º/2 da CRP.

Além dos factos referidos nos pontos 3 a 8, a sentença também deu como provado o rendimento declarado no ano de 2011 (ponto 9), enquanto considerou não provados factos alegados relativos a despesas.

Assim secundando o parecer do Mº Pº na 1ª instância, parece-nos que o presente recurso deve improceder.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal “a quo” deu como provada a seguinte factualidade:

1. Contra a Reclamante foi instaurado o processo de execução fiscal n.º2100200801038737 e Aps que corre os seus termos no Serviço Local de Finanças de Tomar. (cfr, fls 1, 2 e 3 dos autos em suporte de papel)

2. No âmbito do supra referido processo de execução fiscal o Agrupamento de Escolas, foi notificado da Ordem de Penhora 210020120000021090, da qual constava designadamente o seguinte:

“deverá considerar-se penhorada a importância mensal ilíquida de 1/6 do vencimento que essa entidade ao executado abaixo identificado, com vista a garantir o pagamento da dívida exequenda e acrescido, cujo processo de execução fiscal corre termos neste Serviço de Finanças, com o número acima referido, no montante de € 1.691,42, limitando-se a penhora a este valor”. (cfr. fls 30 dos autos em suporte de papel)

3. O vencimento bruto mensal da Reclamante é de 1.145,79€ (cfr. fls, 81 dos autos em suporte de papel)

4. O agregado familiar da Reclamante é composto pela própria e pela sua filha B....., actualmente com 17 anos de idade. (prova testemunhal)

5. A filha da Reclamante B....., frequenta o Curso de Ciências da Educação, da Universidade Técnica de Lisboa e habita em Lisboa. (documento n.º2 junto com a p.i)

6. A Reclamante tem como despesas mensais, 27€ referente a água, 40€ referente a luz, 50€, referentes a gás e 247,50€ referente a transportes. (documentos nº3, 4, 5, 6 e 7 juntos com a pi)

7. A Reclamante tem ainda despesas derivadas com a estadia da filha B..... em Lisboa, como o quarto, transportes e alimentação. (prova testemunhal)

8. A Reclamante por vezes tem que recorrer a ajuda financeira de familiares e amigos. (prova testemunhal)

9. De acordo com a Declaração de IRS do ano de 2011 da Reclamante, entregue em 12.04.2012, a Executada obteve Rendimentos do trabalho dependente no valor de € 15.996,50 (10.305,74€ + 5.690,76€), pensão no valor de €267,20 e Pensão de alimentos da Dependente no valor de € 2800,00. (cfr. fls 57 a 59 dos autos em suporte de papel)

B. Factos Não Provados:

Com interesse para a resolução da presente pretensão não foi considerada provada a seguinte matéria alegada:

1. O quarto onde a filha da Reclamante, B....., dorme em Lisboa, representa uma despesa mensal para a Reclamante de 200€.

2. A Reclamante tem uma despesa mensal relativamente ao passe de transporte em Lisboa, da filha B....., no valor de 35€.

3. A Reclamante tem uma despesa mensal em refeições no valor de 82€.

4. A Reclamante tem uma despesa mensal em cerca de 250€ em alimentação, vestuário e calçado com a filha B.....

3 – DO DIREITO

A meritíssima juíza do TAF de Leiria, julgou a reclamação improcedente por entender que: (destacam-se apenas os trechos mais relevantes da decisão com maior interesse para a presente decisão)

A....., contribuinte fiscal nº....., executada nos autos de execução fiscal n.º 2100200801038737 e Aps, vem ao abrigo do disposto no artigo 276º e segs do CPPT apresentar Reclamação contra a penhora efectuada pelo Serviço de Finanças de Tomar.

Pois:

- O Serviço Local de Finanças de Tomar notificou o Agrupamento de Escolas de, local onde a Reclamante trabalha, para no dia 8 de Outubro de 2012, efectuar a penhora do salário que a Reclamante auferia naquela Escola no âmbito do processo executivo que corre naquele serviço sob o número 2100200801038737.

- Todavia, a Reclamante auferia apenas a quantia mensal líquida de € 1145,79€, não auferindo qualquer outra quantia ou vencimento, nem sendo titular de rendimentos de qualquer outra natureza.

- Ora, nos termos do disposto no artigo 824º n.º1 alínea a) e n.º2 do Código de Processo Civil, são impenhoráveis dois terços dos vencimentos, salários ou prestações de natureza semelhante, auferidos pelo executado, tendo como limite mínimo o montante equivalente a um salário mínimo nacional.

- Pelo que verifica-se a inadmissibilidade da penhora, nomeadamente da extensão da penhora, nos termos da alínea b) n.º3 do artigo 278º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

- Actualmente, a remuneração mínima mensal garantida cifra-se em € 485,00, sendo que, recorde-se a Reclamante auferia a quantia mensal bruta de € 1145,79.

- Todavia, no caso em apreço nem sequer será possível proceder à penhora da parte do salário da Reclamante que excede a remuneração mensal garantida, em virtude de “*esgotar todo o seu salário mensal em alimentação, transporte, vestuário, electricidade, água, gás e despesas escolares com a sua filha*” menor que frequenta o 1º ano do Curso de Ciências da Educação da Universidade Técnica.

- Assim, a Reclamante deverá ser isenta da penhora, nos termos do disposto no artigo 824º n.º4 do CPC.

- Ainda que assim não se entenda, desde já indica à penhora o crédito superior a 30.000.00€ que a ora Executada tem a receber do Ministério da Educação, à ordem do processo 4/07.2 BELRA no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria.

- No entanto à cautela, ainda que assim, não se entenda, deve ser reduzida a penhora, de molde a satisfazer o crédito exequendo bem como as necessidades mínimas do agregado familiar da exponente.

Devidamente notificado para o efeito veio o Representante da Fazenda Pública, sustentar a legalidade do acto ora impugnado, invocando que se “*dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, os factos elencados e constantes da informação de 12/10/2012*”

Foi inquirida a testemunha arrolada pela Reclamante à matéria constante dos artigos 8º, 9º, 10º, 11º, 12º, 13º e 14º da petição inicial aperfeiçoada.

A Reclamante e o Representante da Fazenda Pública apresentaram alegações escritas.

O Ministério Público emitiu parecer desfavorável à procedência da presente Reclamação.

II — Da Matéria de Facto:

A. Factos Provados:

(...)

III - Do Direito:

1. Inadmissibilidade da Extensão da Penhora:

A Reclamante vem sustentar a inadmissibilidade da extensão da penhora de vencimento, por violação do disposto no artigo 824º nº1 alínea a) e nº2 do Código de Processo Civil, de acordo com o qual são impenhoráveis dois terços dos vencimentos, salários ou prestações de natureza semelhante, auferidos pelo executado, tendo como limite mínimo o montante equivalente a um salário mínimo nacional.

Todavia, não assiste qualquer razão ao alegado pela Reclamante, o vencimento da Reclamante é de 1.1145,79€ e a penhora deste incidiu sobre um 1/6 daquele valor, sendo que o valor do salário mínimo nacional para o ano de 2012, foi de 485€. (cfr. facto provado 2 e 3).

Pelo que improcede o alegado.

2. Isenção da penhora do vencimento nos termos do disposto no artigo 824º nº4 do CPC aplicável ex vi artigo 2º alínea e) do CPPT:

Vejam os.

O artigo 824º nº4 do CPC aplicável aos presentes autos, ex vi artigo 2º alínea e) do CPPT, tem a seguinte redacção:

“A requerimento do executado, o agente de execução, ouvido o exequente, isenta de penhora os rendimentos daquele, pelo prazo de seis meses, se o agregado familiar do requerente tiver um rendimento relevante para efeitos protecção jurídica igual ou inferior a três quartos do Valor do Indexante de Apoios Sociais.”

Por forma, a entender a ratio do presente artigo, importa trazer à colação o entendimento dos Tribunais Superiores, relativamente ao referido artigo, nas anteriores redacções, uma vez que o espírito da norma é essencialmente o mesmo:

“O mecanismo excepcional do nº3 do artigo 824º do Código de Processo Civil — na redacção anterior à que resulta do Decreto — Lei nº38/2003, de 8/3 ou do correspondente nº4 do artigo 824º na redacção deste Decreto-Lei não se destina a proporcionar ao executado o estilo de vida que teria se não fosse a penhora, mas antes obviar a situações em que a adequação legal do artigo 824º nº1, alínea a) não salvaguarda a sua sobrevivência digna.

O equilíbrio entre o direito do credor à satisfação do seu crédito e o direito do devedor à garantia de um mínimo de subsistência dele próprio e do seu agregado familiar deve ser encontrado na referência ao salário mínimo nacional, estabelecido nos termos do artigo 59º, 2 da Constituição da República.

*Não é de isentar de penhora, nos termos do citado nº3 do artigo 824º do Código de Processo Civil o vencimento do executado, quando a diferença entre o seu montante líquido, por um lado, e as despesas com a renda de casa, água, luz e gás, adicionada ao montante da penhora, por outro, é superior ao salário mínimo nacional.”*¹ (In Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra datado de 14/02/2006 in Processo n.º 3550/05)

Ou seja, a actual redacção do artigo 824º nº4 do CPC, visa salvaguardar as situações em que a adequação legal do artigo 824º nº1, alínea a) não salvaguarda sobrevivência digna do executado e do seu agregado familiar, não se destina a proporcionar ao executado o estilo de vida que teria se não fosse a penhora.

O equilíbrio entre o direito do credor à satisfação do seu crédito e o direito do devedor à garantia de um mínimo de subsistência dele próprio e do seu agregado familiar é encontrado, tendo como referência o rendimento relevante para efeitos protecção jurídica igual ou inferior a três quartos do Valor do Indexante de Apoios Sociais e tendo como limite temporal o prazo de 6 meses.

Ora, o Valor do Indexante de Apoios Sociais para o ano de 2012 foi de 419.22€, pelo que de acordo com a factualidade apurada nos presentes autos, não tem aplicação o referido normativo nos presentes autos.

Pois, de acordo com a factualidade apurada nos presentes autos, somente ficou demonstrado que a Reclamante tem como despesas mensais: 27€ referente a água, 40€ referente a luz, 50€, referentes a gás e 247,50€ referente a transportes. (cfr. facto provado nº6).

A Reclamante não efectuou prova do montante das despesas que tem com o quarto em Lisboa da sua filha, B....., com o passe de utilização dos transportes públicos e das despesas relativas a alimentação, vestuário e calçado que despende com a menor, assim como das despesas que mensalmente tem relativas a alimentação. (cfr. factos não provados 1 a 4).

E era à Reclamante que competia a prova de tais factos. (cfr. artigos 72º a 76º da L.G.T., 115º do C.P.P.T. e artigo 342º do Código Civil).

Acresce, que de acordo com a Declaração de Rendimentos de 2011, a Reclamante auferiu outros rendimentos, (cfr. facto provado nº8), como sustentando na contestação pelo Representante da Fazenda Pública.

3. Substituição da Penhora de Vencimento pela penhora de um crédito litigioso:

Apreciando.

Nos termos do artigo 215º n.º4 do CPPT, o direito de nomear bens à penhora, considera-se sempre devolvido ao exequente, mas o órgão de execução fiscal poderá admiti-la, nos termos da lei, nos bens indicados pelo executado, desde que daí não resulte prejuízo.

Ora, desde logo não se encontra demonstrado nos autos a falta de prejuízo para o Exequente, nem tal foi alegado, além de que está em causa um crédito litigioso, (ou seja um crédito não reconhecido).

E mesmo a entender-se ser aplicável aos presentes autos, o disposto no artigo 834º n.º3 do CPC, a substituição dos bens à penhora, sempre dependeria da não oposição do Exequente e da demonstração que o bem oferecido assegura os fins da execução, o que depende também da alegação e da comprovação de facticidade atinente, que competiria a Reclamante efectuar, o que não fez.

Face, ao exposto improcede o alegado.

4. Redução da Penhora:

A Reclamante requer ainda *“no entanto à cautela, ainda que assim, não se entenda, deve ser reduzida a penhora, de molde a satisfazer o crédito exequendo bem como as necessidades mínimas do agregado familiar da exponente.”*

Mas, também tal terá que improceder.

Isto, porque desde logo, da facticidade apurada nos presentes autos, não ficou demonstrado que as necessidades mínimas do agregado familiar da Reclamante, não se encontrem asseguradas, face ao montante da penhora, as despesas mensais comprovadas pela Reclamante e aos rendimentos auferidos pela Reclamante. (cfr. factos provados n.º2, 3, 6 e 8 e factos não provados n.º 1, 2, 3 e 4).

IV- Da Decisão:

Face ao exposto:

a) Julgo improcedente a presente Reclamação.”

DECIDINDO NESTE STA:

Nos presentes autos o que está em causa, de acordo com aquilo que a recorrente peticiona nas conclusões das suas alegações de recurso, é a justeza da sentença recorrida por não ter dado provimento ao seu pedido de isenção de penhora.

Nas suas alegações a recorrente invoca a violação do n.º 2 do artº 26º da CRP, mas não explicita com suficiência porque razão esta norma constitucional foi violada, apenas fazendo referência à satisfação das necessidades mínimas do agregado familiar da recorrente, sendo certo que este preceito constitucional se refere mais especificamente ao direito de identidade das pessoas.

Ora, como a sentença refere a lei, especificamente o n.º 4 do artº 824º do CPC e de uma forma geral o 59º, 2 da Constituição da República, visam salvaguardar a sobrevivência digna do executado e do seu agregado familiar, mas não se destinam a proporcionar ao executado o estilo de vida que teria se não fosse a penhora.

Daí que não se demonstrando a violação dos limites de sobrevivência digna da executada e sua filha a sentença fez um correcto enquadramento jurídico dos factos provados. Ao contrário do que a recorrente afirma, não ficou demonstrado que a ora recorrente esgota todo o seu salário mensal em alimentação, transporte, vestuário, electricidade, água, gás e despesas escolares da sua filha.

O seu rendimento mensal profissional incluindo subsídio de refeição é de € 1226,92 que após os descontos fica em € 980,69 (cfr. doc. de fls.47).

As despesas mensais que ficaram provadas que a recorrente tinha somam € 364,50, pelo que sobram € 616,19. Subtraindo 1/6 do vencimento, € 190,96, sobram ainda € 425,23.

O valor do indexante de apoios sociais para o ano de 2012, foi de € 419,22.

Ora nos termos do n.º 4 do artº 824º do CPC, para que se dê a isenção da penhora é necessário que o rendimento agregado familiar do executado relevante para efeitos de protecção jurídica seja igual ou inferior a $\frac{3}{4}$ do valor do indexante de apoios sociais, neste caso € 314,41. A recorrente não fez a demonstração de que o seu agregado familiar tinha um rendimento relevante para efeitos de protecção jurídica igual ou inferior a Euros 314,41, até porque já depois de feita a penhora de 1/6 do seu salário ainda ficaria com um rendimento disponível de cerca de 425,23, valor superior aos $\frac{3}{4}$ do valor do indexante de apoios sociais, neste caso € 314,41.

Acresce, ainda, que ficou provado que, de acordo com a declaração de IRS referente aos rendimentos de 2011, a recorrente obteve rendimentos do trabalho dependente no valor de € 15.996,50 (10.305,74€ + 5.690,76€), pensão no valor de €267,20 e pensão de alimentos da dependente no valor de € 280,00. (cfr. fls 57 a 59 dos autos.). Isto é os rendimentos da recorrente não se limitam aos rendimentos provenientes do trabalho dependente. E, se é certo que a sua filha tem despesas decorrentes de se encontrar deslocada a estudar em Lisboa, em montante não quantificado mas que podem ser calculadas, por aproximação, em termos de conhecimento comum em valor superior ao da pensão de alimentos que esta recebe, ainda assim não se justifica a redução da penhora, (medida reservada para situações em que se procura um equilíbrio entre o interesse de satisfazer o crédito exequendo e as necessidades mínimas do agregado familiar do executado) por esta se enquadrar, ainda, no que ao

seu quantitativo diz respeito, na esfera de esforço tolerável não patentemente invasor da satisfação das referidas necessidades mínimas.

Assim sendo o recurso deve improceder e a sentença recorrida mantida.

4-DECISÃO

Pelo exposto, acordam os Juizes deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 11 de Setembro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.

Assunto:

Crédito do contribuinte. Execução fiscal. Fiança. Compensação.

Sumário:

Tendo sido apresentada impugnação da liquidação que deu origem à dívida exequenda, e encontrando-se pendente procedimento de apreciação da garantia oferecida para suspensão da execução mediante fiança, não pode operar-se a compensação por iniciativa da Administração tributária nos termos do artigo 89.º, n.º 1 do CPPT.

Processo n.º 1334/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Ascensão Lopes.

Acordam, em conferência, nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – RELATÓRIO

A....., S.A, Pessoa Colectiva n.º, com sede no, Via Norte, na Maia, executada no Processo de execução fiscal n.º 1805201201220667, deduziu Reclamação, em face da notificação de que foi alvo, atinente a um acto de compensação, efectuado pela Autoridade Tributária e Aduaneira — Direcção de Serviços de Reembolsos, domiciliada na Avenida João XXI, n.º 76, em Lisboa, no valor de €148.037,95, nesse processo de execução fiscal.

Por sentença de 6 de Junho de 2013, o TAF do Porto julgou procedente a reclamação anulando a compensação em questão. Reagiu a Fazenda Pública interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes **conclusões**:

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a reclamação deduzida nos termos do art. 276º do CPPT, do acto de compensação de dívidas com créditos realizado em 03.04.2013, que aplicou reembolso de IRC do ano de 2011, na quantia de € 148.037,95, para pagamento da dívida de IRC de 2009 em cobrança no processo de execução fiscal (PEF, adiante), pendente no Serviço de Finanças da Maia, pela quantia exequenda de € 3.887.953,20.

B. Constitui fundamento de tal reclamação o erro nos pressupostos de direito do ato reclamado, porque a impugnação judicial da liquidação na origem da dívida exequenda teria sido intentada em 04.12.2012, e por ter prestado garantia na forma de fiança em 17.12.2012, em vista do art. 169º do CPPT, arguindo por isso que, na data em que lhe foi notificada a compensação, estava a aguardar a notificação da decisão da entidade competente sobre a garantia oferecida, sem prescindir dos efeitos que a reclamação judicial de decisão que indeferisse a garantia oferecida, viesse a produzir no ato reclamado.

C. Decidiu a final o Tribunal *a quo* pela ilegalidade da compensação ao abrigo do disposto no art. 89º do CPPT, dando por razões que, tendo a reclamante apresentado garantia na forma de fiança, não podia a Administração Tributária (AT) ter praticado acto de cobrança coerciva sobre o património desta enquanto não decidisse de mérito da idoneidade dessa garantia para efeitos de suspensão do PEF, e que a AT devia ter apreciado a garantia prestada pela reclamante de forma tempestiva, e não o tendo feito, empreendeu a compensação reclamada de forma intempestiva,

D. e que a regra do art. 89º do CPPT resulta que tendo o executado reagido por qualquer um dos meios processuais nele previstos e prestado garantia, a AT não poderia prosseguir na decisão de proceder à compensação do crédito devido pela reclamante tendo prestado fiança, garantia em abstrato idónea, concluindo que mal andou a AT, julgando a reclamação procedente e ordenando a compensação de créditos em causa.

E. Com a ressalva do sempre devido respeito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim doutamente decidido, pelos motivos que passa a enunciar.

F. A AT está vinculada a aplicar os créditos do contribuinte na compensação das suas dívidas, porquanto, sendo a compensação uma forma de extinção das obrigações que tem lugar quando duas pessoas sejam reciprocamente credor e devedor (cfr. art. 847º, n.º 1, do Código Civil), o art. 40º da LGT, no seu n.º 2, prevê expressamente a compensação de créditos tributários como forma de extinção da obrigação tributária.

G. Ademais, o respeito pelos princípios da igualdade e da proibição do arbítrio impõem à Administração Tributária a proibição de concessão de moratórias, bem como a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei (cfr. art.s 36º, n.º 3, da LGT e 85º do CPPT), por força do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, genericamente enunciado no art. 30º da LGT.

H. O art. 52º da LGT impede a suspensão da cobrança da prestação tributária, efectuada no processo de execução fiscal, salvo em casos de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação da liquidação ou oposição à execução que tenha por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, sempre que exista prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias.

I. O art. 89º do CPPT, dispõe no seu n.º 1, por um lado, que “*Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas da mesma administração tributária, excepto (...) se estiver a correr prazo para interposição de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução ou estar pendente qualquer dos meios gratuitos ou judiciais referidos na alínea anterior ou estar a dívida a ser paga em prestações, desde que a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos do art. 169º.*”

J. O art. 169º do CPPT, por outro lado, condiciona a suspensão da execução à constituição de garantia nos termos do art. 195º, ou à prestação nos termos do art. 199º, sendo certo que este último especifica que a referida garantia consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos da Fazenda Pública, sugerindo que nem todas as garantias serão sempre adequadas, nem, portanto imediatamente aceites.

K. Os autos demonstram o integral preenchimento dos aludidos requisitos para que a Administração Tributária efective a compensação.

L. Como referido, a suspensão da execução fiscal, proibida nos casos não previstos da lei (cf art. 36º, n.º 3, da LGT), assume um carácter claramente excepcional, designadamente se, se tiver em conta os estritos termos e exigências reveladas pelos princípios da vinculação à lei na actividade administrativa tributária e da indisponibilidade dos créditos fiscais e proibição da concessão de moratórias no seu pagamento, mormente se estiverem vencidos, afastando quaisquer juízos de oportunidade na actividade administrativa tributária.

M. É o que decorre, afinal, da alínea b) do n.º 1 do art. 89º do CPPT, *a contrario*, que impõe que a Administração Tributária efectue a aplicação de um crédito do executado na compensação das suas dívidas tributárias, desde que a dívida não se mostre garantida nos termos do art. 169º do CPPT, mesmo que esteja pendente processo judicial.

N. Aliás, sopesados factos sobre a ótica de um exame em abstrato, os requisitos legais para que a compensação opere evidenciam-se *in casu* de modo muito superior à suposta idoneidade em abstrato da fiança em face do art. 199º do CPPT em que se apoia a decisão recorrida, uma vez que existe um crédito a favor do contribuinte reclamante que resulta de um reembolso de que a Administração é devedora, sendo esta titular de um crédito em fase de execução, que não se encontra garantida, nem na iminência de o ser, mas apenas com pedido apresentado.

O. Posto que a AT agiu no estrito cumprimento da legalidade, acresce que, à luz do princípio da boa-fé consagrado no art. 6º-A do Código de Procedimento Administrativo, nem sequer houve infracção desse princípio, dado que até à data da compensação não tinha sido criada na reclamante qualquer expectativa legítima do mencionado PEF não prosseguir enquanto tal pedido de suspensão fundado na fiança apresentada não fosse decidido, e que só caberia compensação após decisão sobre esse pedido, se entendesse que a garantia prestada não era idónea.

P. Como tal, se não basta que uma garantia se inclua “em abstrato” na condição de garantia idónea colocada pela lei, se a apreciação da fiança estava ainda em trâmite, com eventual instrução adicional ou outras diligências a realizar, não se encontrando, portanto, o PEF suspenso, essa compensação cumpriu os requisitos que a lei exige em termos especiais para que possa ser efectuada, até porque nenhuma conduta procedimental por parte AT teve potencial gerador de confiança à contraparte requerente/executada/reclamante.

Q. Com o pedido de prestação de garantia na forma de fiança o órgão na execução fiscal (ou, melhor, o órgão periférico local, conforme os arts 199º, n.º 9, e 197º, n2, do CPPT), a analisar em concreto, com o escrutínio necessário à suspensão da cobrança coerciva de dívida de valor avultado, não ficou investido na obrigação de suspensão da execução, menos ainda a título provisório, nem foram por estes praticados actos ou omissões que criassem de modo causal no destinatário a expectativa da aceitação ou mesmo da suspensão da execução até sua aceitação.

R. A única expectativa justificadamente criada era da decisão do pedido de suspensão da execução mediante a garantia concretamente prestada, em respeito do art. 56º do CPPT, não mais, especialmente quanto ao sentido e conteúdo da decisão a tomar, sendo certo que, à data da compensação, o prazo previsto no art. 57º, nº1, da LGT ainda não se esgotara.

S. Como tal, estando reunidos os pressupostos exigidos por lei para que a compensação operasse, e não estando reunidos os requisitos para que a mesma fosse proibida, impunha-se à Administração Tributária a obrigação de efectuar a compensação na dívida cuja execução não se encontrava garantida.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douda decisão recorrida, com as legais consequências.

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

É objeto do presente recurso a sentença que revogou a decisão reclamada - decisão de compensação da dívida exequenda com um crédito da Executada, ao abrigo do artigo 89º do CPPT.

A questão colocada é, em suma, a de saber se o mero pedido de prestação de garantia, sob a forma de fiança, é suficiente para obstar à imediata compensação da dívida exequenda com o crédito da executada, por iniciativa da AT, ou se esse efeito obstaculizante só pode obter-se com a decisão do pedido.

A nosso ver, secundando a posição do MP na 1ª instância, desde logo o pedido de prestação de garantia tem o efeito suspensivo da execução e, portanto da efetivação da compensação, até à decisão do pedido, sob pena de se dar com uma mão (permitindo prestar garantia para obter a suspensão da execução e da efetivação da compensação) o que se retira com a outra (fazendo prosseguir a execução com penhora ou compensação imediata, sem previamente a AT se pronunciar sobre a garantia oferecida). Uma tal atitude ambivalente da AT não pode ter sido querida pelo legislador, sob pena de violar o princípio da boa fé.

Assim, iniciado qualquer procedimento legal com vista à suspensão da execução, não deve a AT proceder à penhora ou à compensação, antes de o decidir. O n.º 8 do artigo 199º, para que remete o artigo 169º/1 do CPPT, indica esse sentido, no que respeita à prestação de garantia, aí se pressupondo a suspensão da execução, cujos termos só prosseguem se não for prestada no prazo assinalado ou não for autorizada a sua dispensa: *“A falta de prestação de garantia idónea dentro do prazo referido no número anterior, ou a inexistência de autorização para dispensa da mesma, no mesmo prazo, origina a prossecução dos termos normais do processo de execução, nomeadamente para penhora dos bens ou direitos considerados suficientes, nos termos e para os efeitos do n.º 4.”*

O mesmo sucede no caso da compensação a pedido do contribuinte, em que a execução fica suspensa até à decisão proferida nesse âmbito: *“A execução fica ainda suspensa até à decisão que venha a ser proferida no âmbito dos procedimentos a que se referem os artigos 90.º e 90º-A. (cfr. artigo 169º/5 do CPPT).*

Certamente que à AT compete tomar todas as medidas cautelares para impedir que a efetiva cobrança dos créditos tributários possa ser posta em causa, mas a compensação da dívida com o crédito, ainda mais do que a penhora, não se insere nesse âmbito cautelar, nem tem os mesmos pressupostos (cfr. artigo 51º da LGT).

Porque se nos afigura pertinente e de seguir, transcreve-se do acórdão de 08-08-2012, proc. 0806/12, que também dá nota da jurisprudência deste STA: *“Tem razão a Recorrente ao afirmar que não pode considerar-se prestada a garantia. Apesar de a Executada ter apresentada uma fiança a fim de garantir o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, a garantia não pode considerar-se prestada enquanto a AT não se pronunciar sobre a idoneidade da mesma.*

No entanto, mesmo que à data em que foi efectuada a compensação não estivessem ainda em curso os prazos para reclamar graciosamente e impugnar judicialmente a liquidação de IRC que deu origem à dívida exequenda - e, como vimos, estavam - nunca a AT poderia proceder à compensação sem que previamente se tivesse pronunciado sobre a idoneidade da fiança apresentada.

Na verdade, enquanto estiver pendente o prazo para prestar garantia ou enquanto a AT não se tiver pronunciado sobre a garantia oferecida, não deverão ser praticados no âmbito da execução fiscal actos ofensivos do património do contribuinte, como o é manifestamente a compensação por iniciativa da AT, na medida que o priva de um crédito a que tem direito sem para tal ter de consentir (No mesmo sentido, o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Janeiro de 2012, proferido no processo com o n.º 26/12, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b86a15c8aa15c995802579a50043fec7?OpenDocument>).

É certo que a dívida ainda não estava garantida. No entanto, notificada para prestar garantia no prazo de 15 dias, a Executada veio dentro desse prazo apresentar fiança, o que não pode ser ignorado.

Ora, a AT, sem que se tivesse pronunciado sobre a idoneidade da garantia oferecida, procedeu à compensação parcial da dívida exequenda com um crédito que a Executada detinha sobre a AT.

Só à luz de uma interpretação estritamente literal do art. 89.º, n.º 1, do CPPT, se pode aceitar como legítima a actuação da AT. Como lapidarmente ficou dito no acórdão de 22 de Abril de 2009 deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão proferido no processo com o n.º 277/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República de 30 de Setembro de 2009* (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32220.pdf>), págs. 598 a 602, com texto disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4bbc957844cfd94a802575a700315740?OpenDocument>), depois de se salientar que, para efeitos de compensação de dívidas de tributos por iniciativa da AT deve equiparar-se à pendência dos meios processuais ou procedimentais aí elencados o não decurso dos respectivos prazos, «isto tanto vale quanto aos meios impugnatórios propriamente ditos (reclamação, impugnação, recurso ou oposição) como aos procedimentos tendentes à prestação de garantia, por um argumento de identidade de razão e sob pena de se desvirtuar a ratio legis que a excepção à possibilidade de compensação constante da parte final do n.º 1 do artigo 89.º pretende acautelar, que parece ser o de “a compensação só se dever efectuar relativamente a dívidas sobre as quais não haja controvérsia”» (Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, vol. I, nota 9 ao art. 89.º, págs. 730/731.).

A nosso ver, para efeitos de suspensão da execução fiscal e em face da dedução da impugnação judicial ou da declaração de intenção de a deduzir, a garantia deve considerar-se prestada, temporária e provisoriamente, enquanto a AT não se pronunciar expressamente pela sua idoneidade. Dito de outro modo, enquanto não houver decisão expressa da AT no sentido da idoneidade da garantia, esta deve ter-se como prestada para efeitos de obviar à compensação. É essa a única interpretação compatível com a intenção do legislador, reafirmada com as alterações que àquele artigo foram introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2010, no sentido de «a compensação só se dever efectuar relativamente a dívidas sobre as quais não haja controvérsia ou já não haja controvérsia, pelos meios procedimentais e processuais adequados, quanto à legalidade da dívida» (JORGE LOPES DE SOUSA, *ibidem*). Assim parece não o ter entendido a AT, que procedeu à compensação sem que antes tivesse considerado inidónea a garantia prestada pela Executada. Também por esse motivo o acto de compensação enferma de ilegalidade, a determinar a sua anulação.

Mesmo que não se concorde com esta tese, afigura-se-nos que sempre haveria de anular-se o acto de compensação por o mesmo violar o princípio da boa-fé, cuja aplicação é hoje inquestionável em sede da actividade administrativa tributária, sendo que pese embora o mesmo não esteja expressamente referido no art. 55.º da Lei Geral Tributária (LGT), a sua aplicabilidade resulta, em primeira linha, do disposto no art. 266.º da Constituição da República (Diz o art. 266.º da CRP: «1. A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

2. Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé».) (CRP) e também do art. 6.-A do Código do Procedimento Administrativo (CPA) (Diz o art. 6.º-A, do CPA:

«1. No exercício da actividade administrativa e em todas as suas formas e fases, a Administração Pública e os particulares devem agir e relacionar-se segundo as regras da boa fé.

2. No cumprimento do disposto nos números anteriores, devem ponderar-se os valores fundamentais do direito, relevantes em face das situações consideradas, e, em especial:

a) A confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa;

b) O objectivo a alcançar com a actuação empreendida».) A jurisprudência, aliás, desde há muito tem vindo a admitir que a violação pela AT dos deveres procedimentais segundo as regras da boa fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei (Nesse sentido, vide os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 25 de Junho de 2008, proferido no processo n.º 291/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 29 de Setembro de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2008/32220.pdf>), págs. 765 a 768, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cb8ac813df8ceb328025747b0030b5c0?OpenDocument> - de 6 de Julho de 2011, proferido no processo com o n.º 589/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 22 de Março de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32230.pdf>), págs. 1212 a 1220, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9614176c4c62f070802578cc003ca7c0?OpenDocument> - de 21 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 753/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 22 de Março de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32230.pdf>), págs. 1575 a 1580, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0465c3a1f7aba45c8025791a002ec02b?OpenDocument> e do Tribunal Central Administrativo: - de 21 de Junho de 2003, proferido no processo com o n.º 5616/01, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/edb62e2c547d2a780257028004b162a?OpenDocument>).

A actuação da AT, ao proceder à compensação após a apresentação tempestiva do requerimento para prestação de garantia idónea e antes de se pronunciar sobre o mesmo, viola o princípio da boa-fé, não porque frustrate a expectativa de deferimento da pretensão, mas por frustra a legítima expectativa de apreciação desse pedido, ancorada no princípio da decisão consagrado no art. 56.º da LGT (Diz o art. 56.º, n.º1, da LGT:

«*A administração tributária está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo*»).

Não pode permitir-se, sob pena de violação do princípio da boa-fé, que a AT proceda à compensação da dívida exequenda com um crédito da Executada sem que previamente se pronuncie sobre a garantia por esta oportunamente oferecida em ordem à suspensão da execução em virtude de impugnação judicial que manifestou intenção de deduzir contra a liquidação da dívida exequenda. A não ser assim, ficaria ao arbítrio da AT o momento para apreciar a garantia oportunamente oferecida e, conseqüentemente, a suspensão da execução fiscal, no âmbito da qual poderia entretanto ir praticando diversos actos ofensivos do património do executado, em manifesto desrespeito pelo princípio da decisão. Esta solução foi já adoptada por esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em situações idênticas, quer relativamente a acto de compensação (Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012, proferido no processo com o n.º 89/12, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em http://www.dsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1_e680256f8e003ea931/166d4c23b8f1e99f802579b80040b9bb?OpenDocument.) quer relativamente à penhora de créditos efectuada pelo órgão da execução fiscal (Acórdão de 19 de Maio de 2010, proferido no processo com o n.º 344/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32220.pdf>), págs. 869 a 874, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1_e680256f8e003ea931/83f5a8f37d6cc5318025772d004a9b2b?OpenDocument.), ambos efectuados antes da pronúncia devida sobre a garantia prestada.

Em face do exposto, parece-nos que o presente recurso deverá improceder, mantendo-se a sentença e o despacho reclamado.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal “a quo” deu como provada a seguinte factualidade:

1 - Em 21 de Outubro de 2012, o Serviço de finanças da Maia instaurou à ora Reclamante, o processo de execução fiscal n.º 1805201201220667, por dívida de IRC reportada ao ano de 2009, no valor de 3.743.609,25 euros — *Cfr. fls. 2 dos autos*;

2 - A Reclamante [executada naquele processo de execução fiscal] foi citada em 17 de Novembro de 2012, tendo em 17 de Dezembro de 2012 apresentado garantia sob a forma de fiança, emitida pela sociedade B....., S.A., em 14 de Dezembro de 2012, no valor de 4.767.889,31 euros — *Cfr. fls. 6, e 9 a 11 dos autos*;

3 - No dia 04 de Dezembro de 2012, a executada [ora Reclamante] apresentou Impugnação judicial da liquidação, que corre termos neste Tribunal sob o Processo n.º 3128/ 12.OBEPRT — *Cfr. fls. 13 dos autos*;

4 - No dia 18 de Dezembro de 2012, o pedido de prestação de garantia foi remetido à Direcção de finanças do Porto para apreciação — *Cfr. fls. 21, 22 e 25 dos autos*;

5 - No dia 03 de Janeiro de 2013, a ora Reclamante instou o Serviço de finanças no sentido de que o processo de execução fiscal n.º 1805201201220667 devia estar suspenso, por ter prestado garantia na forma de fiança - *Cfr. fls. 29 a 33 dos autos*;

6 - No dia 03 de Abril de 2013, a Administração fiscal efectuou a compensação entre o crédito de 148.037,95 euros, decorrente do reembolso relativo ao IRC do ano de 2011, e a quantia exequenda em cobrança no processo de execução fiscal — *Cfr. fls. 139 e 141 dos autos*;

7 - Pelo ofício n.º 5405, de 23 de Abril de 2013, a Chefe de serviço de finanças da Maia remeteu os autos a este Tribunal, deles não constando que a garantia apresentada pela ora Reclamante tenha sido objeto de apreciação — *Cfr. fls. 152 dos autos*;

8 - A Petição inicial que motiva os presentes autos foi recebida no Serviço de finanças da Maia em 17 de Abril de 2013 — *Cfr. fls. 118 dos autos*.

3 – DO DIREITO

O meritíssimo juiz do TAF do Porto julgou procedente a reclamação anulando a compensação em questão, por entender que: (destacam-se apenas os trechos mais relevantes da decisão com maior interesse para o presente recurso).

“I – RELATÓRIO

A....., S.A, Pessoa Colectiva n.º, com sede no, Via Norte, na Maia, executada no Processo de execução fiscal n.º 1805201201220667, veio deduzir a presente Reclamação, em face da notificação de que foi alvo, atinente a um acto de compensação, efectuado pela Autoridade Tributária e Aduaneira — Direcção de Serviços de Reembolsos, domiciliada na Avenida João XXI,

n.º 76, em Lisboa, no valor de €148.037,95, nesse processo de execução fiscal, tendo a final da Petição inicial formulado o pedido que para aqui se extrai como segue:

“Termos em que, com subida imediata, deve a presente reclamação ser julgada procedente e, em consequência, ser anulado o acto reclamado, com todos os efeitos legais — com custas e demais encargos do processo a cargo da Fazenda Pública, que ao mesmo deu causa.”

Para tanto e em suma, referiu:

(...)

Regularmente citada, a Fazenda Pública veio deduzir Contestação, pela qual contrariou a argumentação expendida pela Reclamante, tendo a final requerido que a Reclamação deve improceder, mantendo-se o ato reclamado.

Para tanto e em suma, referiu:

(...)

Findos os articulados principais, o Senhor Procurador da República emitiu o Parecer a fls. 168 a 176 dos autos, pelo qual proferiu entendimento no sentido de que a Reclamação deve ser julgada procedente.

II — SANEAMENTO

(...)

Sobre o valor da causa.

(...)

III - MATÉRIA DE FACTO ASSENTE [Fundamentação de facto] Com interesse para a decisão a proferir, julgo provados os seguintes factos:

(...)

IV - DO DIREITO APLICÁVEL [Fundamentação de direito]

Questão prévia.

A questão da subida imediata da presente Reclamação não se afigura controvertida,(...)

Cumpra então conhecer, agora, do mérito dos autos.

Conforme resultou provado, em 21 de Outubro de 2012, o Serviço de finanças da Maia instaurou à ora Reclamante, o processo de execução fiscal n.º 1805201201220667, por dívida de IRC reportada ao ano de 2009, no valor de 3.743.609,25 euros, sendo que, veio a ser citada nesse PEF em 17 de Novembro de 2012, na sequência do que, em 17 de Dezembro de 2012, veio a apresentar garantia sob a forma de fiança, emitida pela sociedade B....., S.A., em 14 de Dezembro de 2012, no valor de 4.767.889,31 euros, garantia essa que no dia 18 de Dezembro de 2012, foi remetida para apreciação à Direcção de finanças do Porto, a qual [garantia], pelo menos até à remessa dos autos a este Tribunal [em 23 de Abril de 2013] ainda não tinha sido objeto de apreciação — *Cfr. pontos 1, 2, 4 e 7 da matéria de facto assente.*

Mais resultou provado que, com reporte aquela liquidação, a executada [ora Reclamante] apresentou Impugnação judicial, que corre termos neste Tribunal sob o Processo n.º 3128/12.OBEPRT - *Cfr. ponto 3 da matéria de facto assente.*

Resultou ainda provado que no dia 03 de Janeiro de 2013, a ora Reclamante instou o Serviço de finanças no sentido de que o processo de execução fiscal n.º 1805201201220667 devia estar suspenso, por ter prestado garantia na forma de fiança, sendo que, em 03 de Abril de 2013, a Administração fiscal efetuou a compensação entre o crédito de 148.037,95 euros, decorrente do reembolso relativo ao IRC do ano de 2011, e a quantia exequenda em cobrança no processo de execução fiscal - *Cfr. pontos 5 e 6 da matéria de facto assente.*

Por ter interesse para a decisão a proferir, para aqui se extrai o artigo 89.º do CPPT, como segue:

“Artigo 89.º

Compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária

1 - Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são aplicados na compensação das suas dívidas cobradas pela administração tributária, excepto nos casos seguintes: [sublinhado nosso]

a) Estar a correr prazo para interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução;

b) Estar pendente qualquer dos meios gratuitos ou judiciais referidos na alínea anterior ou estar a dívida a ser paga em prestações, desde que a dívida exequenda se mostre garantida nos termos do artigo 169.º [sublinhado nosso]

[...].”

Desde já dizemos, face ao expendido supra, que assiste razão à Reclamante.

Com efeito, tendo a ora Reclamante apresentado garantia sob a forma de fiança, não podia a Administração fiscal prosseguir no exercício de qualquer ação ablatória sobre o seu património, antes de ter tomado uma concreta decisão de mérito sobre a idoneidade dessa garantia, para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal.

Neste conspeto, não tendo apreciado a idoneidade da garantia prestada sob a forma de fiança, a Administração fiscal só podia ter um entendimento e que devia sê-lo no sentido único de que, a ga-

rantia prestada era determinante de que, por um lado, a dívida exequenda se mostrava garantida, nos termos do artigo 169.º do CPPT, e por outro lado, que não podia empreender qualquer compensação de créditos. De outra forma, assim não fosse entendido pela Administração fiscal, devia ter apreciado a garantia prestada pela ora Reclamante, de forma tempestiva, pois que, não o tendo feito, empreendeu, intempestivamente, a operada compensação.

Da regra a que se reporta o artigo 89.º, n.º 1 do CPPT, resulta que, tendo o executado reagido por qualquer um dos meios processuais nele previstos [v.g. Impugnação judicial] e prestado garantia, a AF não pode prosseguir na decisão de proceder à compensação do crédito detido pela ora Reclamante, com a dívida que lhe é imputada, donde, tendo-o feito, essa compensação é ilegal.

Conforme já acima deixamos referido, a propósito da subida imediata da presente Reclamação, o acto de compensação de créditos, através do qual o dinheiro [*in casu*, de reembolso de IRC], foi directamente aplicado no processo executivo, tem um efeito comparável ao da penhora de um bem, posterior venda e aplicação do seu produto no pagamento da dívida exequenda, sendo que, face ao disposto no artigo 847.º, n.º 1 do Código Civil, o processo executivo pode extinguir-se por pagamento, através de compensações de créditos.

Por ter interesse para a decisão a proferir, para aqui se extrai o artigo 52.º da LGT, como segue:
“Artigo 52.º

Garantia da cobrança da prestação tributária

1 - A cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, [sublinhado nosso] bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros.

2 - A suspensão da execução nos termos do número anterior depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias. [sublinhado nosso]

Ora, tendo a Reclamante prestado garantia sob a forma de fiança, que em abstrato, é idónea para ser suspenso o PEF, a cobrança da prestação tributária não poderia prosseguir, designadamente, por recurso à figura da compensação de créditos, donde, tendo a AF prosseguido nesse sentido e tendo imputado o crédito de IRC que era devido à ora Reclamante no âmbito da dívida exequenda que lhe é imputada, mal andou a AF, e como tal, deve o pedido deduzido na presente Reclamação, proceder, pelo que se impõe a sua anulação, o que assim declaramos.

V – DECISÃO

De maneira que face ao expandido supra, julgo procedente por provada, a presente Reclamação, e por conseguinte, anulo a compensação de créditos operada pela Administração fiscal.”

DECIDINDO NESTE STA

O que está em causa nos presentes autos é saber-se se a prestação de garantia através de fiança por parte do executado com o fim de suspender a execução é ou não um meio idóneo nos termos n.º 1 do artº 199º do CPPT. E, se apresentado o respectivo pedido em tempo, a Administração Tributária pode operar a compensação de créditos sem se pronunciar sobre a impetrada prestação de garantia.

Vejam os:

Dispõe o n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, relativo à compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária, que «os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, salvo se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda ou esta esteja a ser paga em prestações, devendo a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos deste Código.

No caso, como resulta do ponto 3) do probatório, a executada apresentou impugnação no dia 04 de Dezembro de 2012, da liquidação de IRC que deu origem à dívida exequenda. E, já antes havia solicitado a prestação de garantia através de fiança, procedimento em curso quando foi operada a compensação.

Ora, o dito artigo 199º do CPPT exige, para efeitos do artº 169º (suspensão da execução), do mesmo diploma, que a garantia seja idónea e considera que reúne este requisito qualificativo, desde logo, se for prestada através de garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente.

Ainda, no nosso caso foi oferecida fiança (ponto 2 do probatório) e esta é nos termos do Capítulo VI, Título I do Livro II do Código Civil, uma das garantias especiais das obrigações. Sendo certo que nem todas as garantias oferecidas serão sempre adequadas, a fiança embora não seja uma das formas de garantias expressamente previstas no artº 199º do CPPT, não pode ainda assim ser, sem mais, considerada como meio carente de potencialidade para alcançar o fim visado no artº 169º do CPPT. Efectivamente, pode ter a virtualidade de garantir o cumprimento da obrigação do executado e nessas circunstâncias é meio idóneo para suspender a execução. Só no fim do procedimento, que se inicia com o requerimento

do contribuinte para prestar garantia através de fiança, é que se pode qualificar a mesma. A Administração Fiscal tem, assim, que verificar e pronunciar-se pela idoneidade ou inidoneidade da fiança caso a caso. Neste linha de entendimento a jurisprudência pacífica do STA nomeadamente e por todos o Ac. do STA de 10 de Outubro de 2012, proferido no Processo n.º 916/12, em que se refere “(...) *A questão foi já, porém, apreciada em diversos arestos desta Secção do STA, que se pronunciaram, de forma reiterada e unânime, no sentido da admissibilidade, em abstracto, da fiança como garantia idónea com vista à suspensão do processo de execução fiscal, bem como no sentido de que a sua idoneidade em concreto está sujeita a uma apreciação casuística pelo órgão competente da Administração Tributária em face da susceptibilidade do património do fiador responder pelo integral pagamento da dívida exequenda e do acrescido, só podendo ser recusada se, se puder concluir, perante razões objectivas, que ela não garante, em concreto, o integral pagamento da quantia exequenda e do acrescido. Isto é, a Administração Tributária não pode recusar a fiança oferecida em nome da segurança absoluta na cobrança do seu crédito e com total desprezo pelos interesses legítimos da executada – cfr. entre outros, os acórdãos proferidos em 15.02.2012, no recurso n.º 126/12; em 14.03.12, no recurso n.º 208/12; em 27.06.2012, no recurso n.º 654/12; em 12/09/2012, nos recursos ns.º 866/12 e 908/12; e em 19/09/2012, nos recursos ns.º 909/12 e 897/12.*”

Assim sendo, não só a AT devia ter verificado se a garantia apresentada através de fiança, era ou não idónea, como não podia avançar com a compensação sem existir aquela pronúncia. Neste sentido o AC. do STA de 15 de Fevereiro de 2012, proferido no Processo n.º 89/12 em que se refere “*Seja como for, o que não pode permitir-se, sob pena de violação do princípio da boa-fé, é que a AT proceda à compensação da dívida exequenda com um crédito da Executada sem que previamente se pronuncie sobre a garantia por esta oportunamente oferecida em ordem à suspensão da execução até que esteja decidida a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação da dívida exequenda. A não ser assim, ficaria ao arbítrio da AT o momento para apreciar a garantia oportunamente oferecida e, consequentemente, a suspensão da execução fiscal, no âmbito da qual poderia entretanto ir praticando diversos actos ofensivos do património do executado, em manifesto desrespeito pelo princípio da decisão.*”

A concluir destaca-se a exaustiva argumentação constante do parecer do Ministério Público, neste STA, supra transcrito na íntegra, (afigurando-se que se trata de lapso material a promoção de manutenção do “despacho reclamado”) que aqui se acolhe, incluindo no que respeita à violação do princípio da boa fé. (Sobre a violação deste princípio o Ac. do STA de 15/02/2012 assim sumariado (...) III- *A prática de acto de compensação de crédito por iniciativa da administração tributária, após oportuna apresentação de requerimento para prestação de garantia e antes da sua apreciação, viola o princípio da boa fé que deve presidir à actividade administrativa (artº 6º-A do CPA e artº 286º da CRP, porque frustra a legítima expectativa de apreciação da pretensão, ancorada no princípio da decisão.*”

Ainda, como se disse no acórdão do STA, supra citado no parecer do Mº Pº, de 31 de Janeiro de 2012, a argumentação da recorrente, não pode proceder, sob pena de se estar a sancionar a prática de um acto ilegal e violador do princípio da tutela jurisdicional efectiva.

No processo em apreciação não ocorre qualquer concessão de moratória, ou de suspensão da execução fiscal fora da previsão legal e assim sendo, deve ser julgado improcedente o presente recurso mantendo-se a sentença recorrida.

4- DECISÃO

Pelo exposto acordam os Juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 11 de Setembro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.

Assunto:

Dispensa de prestação de garantia. Audiência prévia. Apresentação de prova.

Sumário:

Independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia — acto materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou acto predominantemente processual — é de concluir que não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no artigo 60.º da LGT.

Processo n.º 1341/13-30.
 Recorrente: A..., L.^{da}
 Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I. P.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., Lda., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, julgou improcedente a reclamação deduzida, nos termos dos artigos 276º e seguintes do CPPT, contra o acto do Chefe do Serviço de Finanças de Tondela (no processo de execução fiscal n.º 2704201001012339) de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia com vista à suspensão de tal processo de execução fiscal.

1.2. A recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A. O presente processo respeita a uma reclamação apresentada pela A..... contra o indeferimento, por parte do Serviço de Finanças de Tondela, de um pedido de dispensa de prestação de garantia em que não foi realizada a audição do contribuinte prévia a esse indeferimento, em violação do disposto nos artigos 267º, n.º 5, da CRP, 60º da LGT e 45º do CPPT.

B. O Acórdão deste STA de 26.09.2012, acolhido e transcrito na decisão aqui posta em crise, acompanha a corrente que qualifica o acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia como um acto de natureza administrativa - cf., em particular, página 29 da sentença aqui posta em crise.

C. Consubstanciando a decisão de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia um acto administrativo em matéria tributária e, como tal, sujeito ao regime previsto na LGT para os procedimentos tributários (e, em particular, ao princípio da participação contido no artigo 60º do mesmo diploma), não se pode aventar, no modesto entendimento da A....., a possibilidade de sua não observância ou simples dispensa, como acabou por concluir o Tribunal *a quo*.

D. Não parece ser legalmente admissível recorrer a uma possibilidade de dispensa de audição prévia prevista ou (i) num regime de aplicação supletiva (*in casu*, o regime previsto no CPA) ou (ii) num regime criado *ad hoc* (em concreto, um regime resultante da consideração de que o requerimento de dispensa de garantia, por dever ser fundamentado e instruído com prova, consubstancia, em si, a audição prévia do interessado), quando a própria Lei Geral Tributária não se mostra omissa quanto à matéria.

E. A aplicação do Código de Procedimento Administrativo às relações jurídico-tributárias, nos termos do disposto na alínea c) do artigo 2º da LGT, mostra-se de carácter supletivo: é a Lei Geral Tributária que se aplica em primeira linha à solução das questões postas ao intérprete-aplicador, só sendo legítimo o recurso aos restantes diplomas enunciados no artigo 2º da LGT em caso de lacuna da mesma Lei.

F. A Lei Geral Tributária não contém qualquer lacuna quanto ao exercício de audição prévia ao indeferimento de um pedido de dispensa de garantia, que possibilite ou autorize o recurso a regimes especiais previstos em legislação subsidiária ou interpretativamente criados para a situação concreta. Bem pelo contrário: a LGT claramente ordena que previamente ao indeferimento de um pedido apresentado pelo contribuinte à Administração Fiscal - como vem a ser um pedido de dispensa de prestação de garantia - seja aquele ouvido e convidado a participar na formação da decisão final - cf. artigo 60º, n.º 1, alínea b), da LGT -, sendo que os n.ºs. 2 e 3 do mesmo artigo 60º da LGT vêm indicar, peremptoriamente, as situações em que poderá ocorrer a dispensa de audição prévia no âmbito das relações jurídico-tributárias, nos quais não se inclui o indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

G. Ao fazer-se apelo a um regime previsto no Código de Procedimento Administrativo (ou mesmo a um regime que decorre da interpretação de que a própria petição fundamentada afastará a audição prévia) para justificar a possibilidade de dispensa de audição prévia no caso, está-se, em bom rigor, a revogar semelhante disposição da Lei Geral Tributária, aditando-lhe outras possibilidades de dispensa de audição prévia, que o legislador fiscal manifestamente não consagrou.

H. Ainda que se aceitasse a aplicação subsidiária da possibilidade de dispensa de audiência prévia, prevista no CPA para os casos em que a decisão se mostra urgente, às situações de indeferimento de pedido de dispensa de garantia - no que não se concede -, sempre importará notar que a urgência da decisão invocável para justificar esta dispensa de audiência prévia em procedimentos administrativos «*não são razões ligadas com a necessidade de cumprimento do prazo legal de conclusão do processo ou com a necessidade de prevenir o aparecimento de actos tácitos que podem ser invocadas para justificar o preenchimento do pressuposto da urgência da decisão.*» - cf. Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim, op. cit.

I. Ao contrário do que se verifica na situação dos autos, a urgência da decisão deverá ser justificada e fundamentada por referência à situação material existente, devendo resultar objectivamente do

acto e das suas circunstâncias (cf., neste sentido, ac. STA de 28-05-2002, proc. 48378, disponível em www.dgsi.pt), não já por referência à situação procedimental de cumprimento de determinado prazo estipulado para a conclusão do procedimento ((4) *Nas expressivas palavras do Exmo. Senhor Dr. Juiz Conselheiro Lino Ribeiro, em voto de vencido ao entendimento que fez maioria no mencionado Ac. deste STA de 26.09.2012: «O prazo de 10 dias para decidir o dito “procedimento” é assim meramente ordenador ou disciplinador, sem quaisquer consequências negativas para o requerente. Daí que não nos devemos impressionar com a alegação de que tal prazo determina a natureza urgente do procedimento, pois, pelo menos na perspectiva do executado, não há uma correlação necessária entre o prazo de decisão e a urgência na resolução da pretensão. Além disso, a aplicar-se as normas do CPA, seria sempre de exigir um “despacho” a justificar a urgência da decisão»*), que vem a ser, afinal, a justificação em que se escuda o Tribunal a quo (acolhendo o teor do mencionado Acórdão deste Venerando STA) para considerar que este regime da dispensa de audiência prévia nas decisões urgentes dos procedimentos administrativos deverá ser aplicado ao pedido de dispensa de prestação de garantia em causa nos autos.

J. Por outro lado, não poderá igualmente colher o entendimento de que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando as razões que a justificam e juntando os respectivos elementos de prova documental, acabe por desempenhar a função de audiência prévia do contribuinte ou por precluir a necessidade de realização da mesma, no sentido de atenuar «a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça» - cf. Ac. STA de 26.9.2012, reproduzido na página 31 da sentença recorrida.

K. Se assim fosse, em todas as situações de apresentação de um pedido ou petição devidamente fundamentados e instruídos com prova documental à Administração Tributária, teria de se aplicar esta interpretação de que semelhante petição inicial daquele procedimento jurídico-tributário precludia a necessidade de realização de audiência prévia, pelo que os contribuintes, sempre que apresentassem tais petições devidamente fundamentadas e instruídas com prova documental, não teriam a possibilidade de, previamente ao respectivo indeferimento pela Administração Tributária, virem participar na formação da decisão e, assim, virem obviar a eventuais erros por parte da Administração e contribuir para o cabal esclarecimento dos factos.

L. Por outro lado, apesar de o pedido de dispensa de prestação de garantia dever ser instruído, nos termos legais, com a prova documental necessária (cf. artigo 170º, n.º 3, do CPPT), é certo que com esta referência a «prova documental necessária», o legislador não está a excluir outros meios de prova admitidos em Direito, o que redundaria numa restrição materialmente inconstitucional, nas situações em que esses outros meios de prova se mostram imprescindíveis para a demonstração do direito invocado pelo contribuinte no seu pedido de dispensa ((5) «No CPPT, quando se estabelecem restrições probatórias (que têm carácter excepcional, como se infere dos arts. 72º da LGT e 50º e 115º, n.º 1, do CPPT), é utilizada uma referência explícita nesse sentido, como se constata nos arts. 146º-B, n.º 3, 204º, n.º 1, alínea i), e 246º do CPPT» - cf. Jorge Lopes de Sousa, *op. cit.* -, o que não sucede no caso do pedido de dispensa de prestação de garantia.)

M. São cogitáveis situações em que os factos alegados pelo contribuinte para demonstrar, por exemplo, a falta de culpa na insuficiência de bens para prestar garantia ou o prejuízo irreparável que lhe advirá da prestação de uma garantia, não se alcançam unicamente através de meios documentais, carecendo-se, por exemplo, de prova testemunhal.

N. A prova dos requisitos de que depende a dispensa de prestação de garantia poderá - e muitas vezes, apenas poderá - ser feita por recurso a outros meios de prova que não a documental - em especial tratando-se de prova de um facto negativo -, pelo que não deverá vingar o entendimento de que a petição inicial de dispensa de garantia desempenhe já a função de audiência prévia do contribuinte ou preclua automaticamente a necessidade de realização dessa audiência prévia, pois terão lugar diligências instrutórias e poderão surgir novos elementos sobre os quais o contribuinte nunca se pronunciou, em violação, inclusivamente, do princípio do contraditório em matéria de procedimento e processo tributário consagrado no artigo 45º do CPPT.

O. O contribuinte tem a possibilidade legal (e constitucional) de, conhecendo a apreciação da Administração Tributária feita sobre as provas apresentadas e/ou produzidas no procedimento de dispensa de prestação de garantia, vir juntar novos elementos e sobre as mesmas se pronunciar.

P. Esta é a solução que se impõe no apuramento da verdade material e cabal esclarecimento dos factos alegados que incumbe à Administração Tributária e, bem assim, a solução que mais se coaduna com o preceituado no n.º 5 do artigo 267º da CRP e no artigo 45º do CPPT.

Q. Nos presentes autos, impunha-se determinar a anulação da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia por preterição ilegal da audiência prévia da A....., ao invés do que o Tribunal a quo decidiu, violando o disposto nos artigos 267º, n.º 5, da CRP, 60º da LGT e 45º do CPPT.

Termina pedindo a procedência do recurso e a revogação da sentença recorrida.

1.3. Contra-alegou o recorrido Instituto da Vinha e do Vinho, I.P. sustentando a confirmação do julgado e formulando as Conclusões seguintes:

A. A Recorrente insiste que foi ilegalmente preterido o direito de audição prévia ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação previsto no artigo 60º da LGT.

B. O acto de indeferimento do pedido de isenção da prestação de garantia, não obstante praticado por um órgão administrativo, consubstancia um verdadeiro acto processual ou judicial e não um acto meramente procedimental ou administrativo - (cfr. Acórdão do STA de 7 de Março de 2012, proferido no processo n.º 0185/12, em que foi relator o Juiz Conselheiro Lino Ribeiro).

C. Tendo natureza judicial, aos actos praticados no âmbito dos processos de execução fiscal não são de aplicar as regras do procedimento tributário, designadamente a prevista no artigo 60º da LGT, cuja violação é alegada nos presentes Autos pela Recorrente.

D. Ainda que se defenda uma posição segundo a qual a decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia deve qualificar-se como um verdadeiro acto administrativo em matéria a tese da Recorrente não pode proceder.

E. O princípio da participação dos interessados no procedimento administrativo, de que é manifestação o artigo 60º da LGT, comporta necessariamente excepções que se encontram previstas na Lei.

F. O processo de execução fiscal, se não processualmente urgente, deve pelo menos ser considerado como materialmente urgente na medida em que o artigo 177º, do CPPT estipula que este deve extinguir-se no prazo de um ano contado da sua instauração «salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas» (cit.).

G. A urgência do processo de execução fiscal, está ainda patente nos curtos prazos definidos no artigo 170º, do CPPT e especificamente no n.º 4 daquele preceito onde é imposto um prazo de 10 dias para que seja proferida decisão relativamente ao pedido de dispensa de prestação de garantia.

H. O artigo 103º, n.º 1, alínea a) do Código do Procedimento Administrativo, aplicável ex vi do artigo 2º, alínea c) da LGT, prevê que, estando em causa a tomada de uma decisão urgente, a audição prévia do administrado seja afastada, pelo que a preterição da audição prévia no caso concreto, não consubstancia qualquer ilegalidade susceptível de conduzir à anulação da decisão recorrida — cfr. Acórdão deste venerando Tribunal de 23 de Fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 059/12, no qual foi relatora a Juiz Conselheira Dulce Neto.

I. «Ainda que não se aceite a aplicabilidade da referida norma do CPA, o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando todas as razões que, no seu entender, a justificam, e ao qual é obrigado a juntar logo todos os elementos de prova, desempenha já a função de audiência prévia, não havendo que chamá-lo novamente a participar na formação da decisão dada a regra geral contida no n.º 3, do artigo 60º da LGT, quando aplicada a todos os procedimentos tributários que culminem com um acto final lesivo, seja ele ou não um acto de liquidação» - cfr. Acórdão de 23 de Fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 059/12, no qual foi relatora a Juiz Conselheira Dulce Neto (cit.).

J. No mesmo sentido do Acórdão citado, vejam-se os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 625/12, 9 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 446/12, de 23 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 489/12 e de 26 de Setembro de 2012, proferido no processo n.º 708/12.

K. Perante os parcos factos colocados à consideração do órgão de execução fiscal — que incluíram somente uma série de considerações genéricas sobre a situação financeira da Recorrente, sem qualquer suporte probatório associado, este limitou-se a aplicar o Direito em vigor...

L. Mesmo que pudesse considerar-se ter havido preterição indevida da audição do contribuinte — o que apenas por dever de patrocínio de concebe, e sem conceder — o acto de indeferimento do pedido de prestação de garantia sempre poderia ser aproveitado.

M. «Um acto tributário inválido por preterição de audição prévia pode ser aproveitado pelo juiz se houve a convicção de que, anulado o acto, virá a ser praticado outro com conteúdo idêntico» - cfr. Acórdão do STA de 12 de Abril de 2012, proferido no processo n.º 0896/11, em que foi relator o Juiz Conselheiro Lino Ribeiro (cit.).

N. Como resulta provado nos Autos, a Recorrente é executada em inúmeros processos, todos pendentes no serviço de finanças de Tondela, tendo a Recorrente apresentado, massiva e recorrentemente pedidos de dispensa de prestação de garantia.

O. Em todos esses casos — mesmo naqueles em que o chefe de finanças entendeu ouvir a Recorrente de tomar a decisão final, note-se — os pedidos de dispensa foram instruídos com a mesma prova e indeferidos com base na não demonstração dos pressupostos de que depende essa mesma dispensa, tendo a validade material dos actos de indeferimento sido confirmada pelo TAF de Viseu em primeira instância e pelo TCA Norte em segunda instância.

P. A título de exemplo entre muitos outros possíveis — a Recorrente c executada em dezenas de processos com o mesmo objecto, apresentando pedidos, vejam-se os processos de reclamação judicial n.ºs. 534/10.9BEVIS, 157/11.5BEVIS, 405/10.9BEVIS e 502/10.0BEVIS, no âmbito dos quais o TAF de Viseu e o TCA Norte, confirmaram a validade material dos actos de indeferimento dos pedidos de

dispensa de prestação de garantia apresentados pela ora Recorrente junto do Serviço de Finanças de Tondela.

Q. Atendendo ao volume de processos de natureza semelhante e instruídos de igual forma pela Recorrente que conheceram desfecho idêntico junto do órgão de execução fiscal, do TAF de Viseu e do TCA Norte, com toda a probabilidade, o chefe de finanças de Tondela, confrontado com a anulação do despacho que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia por preterição de audiência prévia à decisão subjacente aos presentes Autos, proferiria despacho com idêntico conteúdo após essa mesma audiência.

R. À luz dos factos, o acto de indeferimento reclamado deve ser aproveitado ainda que venha a considerar-se ter havido preterição indevida do direito de audiência prévia previsto no artigo 60º da LGT.

Termina pedindo a confirmação da sentença recorrida.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«É objecto do presente recurso a sentença que julgou improcedente a reclamação apresentada contra o despacho que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia com vista à suspensão do processo de execução fiscal. Sustenta a Recorrente que foram violados os artigos 267º/5 da CRP, 60º da LGT e 45º do CPPT.

A questão resume-se a saber se, tendo o executado requerido a dispensa de prestação de garantia, ao abrigo do disposto no artigo 170º do CPPT, fundamentando o pedido de facto e de direito e juntando a prova documental, como determina o n.º 3 daquele artigo, devia ter sido ouvido antes da decisão, que apenas foi precedida de informação tabelar, sem elementos novos não considerados no requerimento.

O processo de execução fiscal tem natureza judicial, pelo que não têm aplicação ao caso as normas invocadas pela Recorrente, designadamente o artigo 60º da LGT, relativo ao procedimento tributário - cfr. artigos 1030º e 54º da LGT e votos de vencido do Conselheiro Lúcio Barbosa ao acórdão do STA, de 15-4-2009, proc. 0130/09, e do Conselheiro Lino Rodrigues ao acórdão de 26-09-2012, proc. 0708/12 (“A inexistência de audiência prévia radica na circunstância de se tratar de um acto praticado num processo de execução fiscal e não de um acto praticado num procedimento tributário”).

Por outro lado, o incidente da dispensa da prestação de garantia está regulado especificamente no artigo 170º do CPPT, por forma a não incluir, por regra, uma fase de audiência prévia, sucedendo-se a decisão à apresentação do pedido, no prazo de 10 dias (nº 4), o que inculca claramente a ideia de que não há lugar, ao menos em princípio, à audiência prévia, pois tornaria impossível o cumprimento daquele prazo, independentemente da natureza deste. Certo é que se a norma diz que a decisão é proferida no prazo de 10 dias após a apresentação do requerimento não pode interpretar-se como se dissesse que antes da decisão é ouvido o requerente. Desde logo, a letra do preceito não permite uma tal interpretação.

Acresce que, no caso em apreço, o indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia fundamentou-se na falta de produção de prova da irreparabilidade do prejuízo causado à executada (52º/4, 1ª parte, da LGT). Este fundamento não se baseou em elementos surgidos após a formulação do pedido, nem trouxe qualquer surpresa para a requerente, que já podia ter representado tal fundamentação do despacho como uma das possibilidades reais, enquadradas no âmbito do requerimento apresentado.

Consequentemente, como se escreveu no ac. de 26-09-2012 citado, “(...) é de concluir que o legislador, tendo em conta a forma como regula os elementos que devem constar do requerimento e o prazo exíguo para a resposta da AT, não quis deliberadamente assegurar o direito de audiência. Neste sentido, Diogo Leite de Campos, et all., anotam que o prazo de decisão extremamente curto previsto no n.º 4 do art. 170º do CPPT impõe a conclusão que não é legalmente assegurado o direito de audiência prévia nos casos de decisão sobre a dispensa de prestação de garantia: “À inviabilidade prática de assegurar o direito de audiência do requerente da prestação de garantia nos termos previstos na LGT reconduz-se a que se esteja perante mais um caso em que, implicitamente, se estabelece que não há direito de audiência, caso este que, aliás, até se enquadra sem esforço apreciável na alínea a) do n.º 1 do art. 103º do CPA, em que se afasta o direito de audiência prévia «quando a decisão seja urgente»: no caso em apreço, o facto de se estabelecer um prazo imperativo de 10 dias para decisão, é uma manifestação explícita de que, na perspectiva legislativa, se está perante uma situação em que se impõe uma decisão urgente, pelo menos suficientemente urgente para justificar o afastamento da audiência prévia, como resulta da inviabilidade de o assegurar nos termos previstos na lei”. (Loc. cit., pp. 429/430, anotação 12 ao art. 52º, pp. 429/430 e anotação 12 ao art. 60º, pp. 512/513.) Em suma, no caso vertente, a exclusão de audiência do requerente no âmbito do procedimento aqui em causa, encontra fundamentos objectivos de justificação na própria urgência da prolação da decisão, atendendo, desde logo, à natureza e características da execução (celeridade e simplicidade, que interessam, normalmente, ao credor que promove a execução), sendo que a premência do credor ganha aqui especial acuidade com a circunstância de o

requerimento de isenção de prestação da garantia poder redundar em efeito suspensivo sobre a execução, aumentando o risco de poderem ser dissipados bens que o credor pretende executar.

E cabendo ao executado carrear para o procedimento todos os elementos, incluindo provas e demais informações, necessários ao êxito da sua pretensão [incluindo os necessários à demonstração do prejuízo irreparável, concretizando-o e indicando «*as razões que o levam a crer que existe uma séria probabilidade de ele poder vir a ocorrer se ele não for dispensado da prestação de garantia*» (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e comentado, Vol. III, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 4 a) ao art. 170º, p. 232).

No mesmo sentido cfr. o citado ac. desta Secção do STA, de 23/2/2012, proc. n.º 59/2012)] ele mesmo contribui para a definição do objecto do procedimento, atenuando a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça, o que também acentua o sentido da diminuição da relevância deste direito nestes casos de decisão sobre a dispensa de prestação de garantia.”

Em face do exposto, parece-nos que o presente recurso deverá improceder, mantendo-se a sentença e o despacho reclamado.»

1.5. Com dispensa de Vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe deliberar.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

1. A Reclamante instaurou processos de impugnação judicial versando as liquidações da taxa de promoção devida ao IVV relativa aos meses de Janeiro a Abril de 2010, que correm termos neste Tribunal sob os números 143/10.2BEVIS, 312/10.5BEVIS e 330/10.3BEVIS - factos de que o Tribunal tem conhecimento no exercício das suas funções.

2. Contra a Reclamante, foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Tondela o processo de execução fiscal n.º 2704201001012339, com vista à cobrança coerciva de dívidas relativas à falta de pagamento da taxa de promoção dos meses de Janeiro a Abril de 2010 devida ao IVV, no valor de € 147.962,97 - cfr. docs. de fls. 4 e ss. dos autos.

3. A Reclamante deduziu oposição à execução fiscal que corre termos neste Tribunal, sob o n.º 34/11.0BEVIS - factos de que o Tribunal tem conhecimento no exercício das suas funções.

4. Através do ofício n.º 0120, datado de 11.01.2011, a Reclamante foi notificada para prestar garantia nos autos de execução fiscal, no montante de € 192.304,88 - cfr. fls. 14 dos autos.

5. Em 04.02.2011 a Reclamante remeteu ao Serviço de Finanças de Tondela pedido de dispensa de prestação de garantia, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, alegando, em síntese:

a. Que a prestação de garantia lhe causará um prejuízo irreparável, porquanto:

- O acesso ao crédito bancário encontra-se actualmente muito difícil e mais caro, acrescendo que a solicitação de uma garantia bancária enfraquece sua posição perante a Banca;

- A Reclamante encontra-se a ser executada em diversos processos de execução fiscal, cujo montante global ascende a € 29.517.726,21, tendo já prestado garantias no valor de € 4.056.467,44;

- A exigência de mais garantias bancárias causa prejuízos para o desenvolvimento da sua actividade, podendo conduzir a uma situação de insolvência;

- A sua situação patrimonial não lhe permite obter garantias, já que: tem um activo bruto real de € 83.503.213,72, em contrapartida de um passivo exigível de € 83.934.383,10; do lado do activo as mercadorias estão avaliadas a um preço de mercado de € 24.250.715,36, mas cujos preços cairão para metade se a empresa entrar em insolvência; em tal situação, os créditos dos clientes, que somam os montantes de € 55.205.458,13 e € 3.173.881,28, denotariam também um decréscimo de 50% (ratio de liquidez); do lado do passivo, a atrofia financeira poderá precipitar os credores na exigência dos seus créditos, pelo que a Reclamante se veria confrontada com o pagamento de um passivo de € 83.503.213,72, a que acresce o valor de € 24.631.749,12 em execução fiscal, a que terá de fazer face com um activo depreciado de € 51.681.857,25; com o crédito arruinado, não poderia recorrer a capitais alheios; apresenta um rácio de autonomia financeira (capital próprio/activo líquido) de 8%, o que denota elevada dependência de créditos e financiamento externo; e um rácio de solvabilidade total (fundos próprios/fundos alheios) abaixo dos 50%; (vi) o elevado valor dos montantes em dívida (€ 29.517.726,21) demonstra por si o prejuízo irreparável;

b. Não tem responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens para a prestação de garantia, já que a mesma não resultou de dissipação de património, mas tão só do valor diminuto dos bens do seu património e das circunstâncias excepcionais para a obtenção de crédito;

c. Acresce que o penhor sobre os activos da empresa, constituídos por depósitos destinados à armazenagem de vinhos, equipamentos de manuseamento de vinhos e stock de vinhos, levaria à paralisação da empresa, acrescendo que a Reclamante necessita dos créditos detidos sobre clientes para obter fundo de maneo para a sua actividade corrente;

d. A Reclamante não consegue obter garantias bancárias porque não consegue contra-garantir com o seu património - créditos, depósitos, equipamentos e vinho - o valor a garantir pela garantia bancária.

- cfr. doc. de fls. 22 e ss. dos autos.

6. Em anexo ao requerimento referido no ponto anterior juntou os seguintes documentos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido:

a. Certidão da qual constam: as dívidas em nome da Reclamante cobradas coercivamente em processos de execução fiscal, totalizando a quantia exequenda € 29.517.726,21, juros de mora de € 5.251.654,61 e custas de € 303.657,038; garantias prestadas nos processos de execução fiscal, incluindo duas garantias bancárias, uma no valor de € 93.574,82 (execução fiscal n.º 2704200701014617) e outra no valor de € 3.131.919/55 (execução fiscal n.º 2704200701014625), e outras garantias no valor de € 152.878,29 (execução fiscal n.º 2704200401002570), € 670.000,00 (execução fiscal n.º 2704200501017586) e € 2.094,78 (execução fiscal n.º 2704200801001949);

b. Garantia bancária autónoma da Caixa Geral de Depósitos, no valor de € 3.131.919/55, emitida em 1.2.2008, tendo como beneficiário o Serviço de Finanças de Tondela e ordenador a Reclamante, para garantir o valor em cobrança no processo de execução fiscal n.º 2704200701014625;

c. Balanço provisório reportado a 31.12.2009, do qual consta,

| ATIVO | 2009 | | |
|--|-----------------|----------------|-----------------|
| | ADQ. | APR. | DEC. |
| IMOBILIZAÇÕES INCORPORADAS | | | |
| DESPESAS DE INSTALAÇÃO | 64.005,56 € | 64.005,56 € | - € |
| PROR. INDUSTRIAL E OUTROS DIREITOS | 201.934,54 € | 201.934,54 € | - € |
| TRESPASSES | 8.987,00 € | - € | 8.987,00 € |
| | 274.927,10 € | 265.940,10 € | 8.987,00 € |
| IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS | | | |
| EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES | 2.366.243,88 € | 1.686.814,35 € | 679.429,53 € |
| EQUIPAMENTO BÁSICO | 1.516.652,28 € | 1.447.070,48 € | 69.581,80 € |
| EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE | 29.398,56 € | 29.063,26 € | 335,30 € |
| FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS | 136.233,93 € | 121.059,89 € | 15.174,04 € |
| EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO | 364.871,92 € | 348.891,08 € | 15.980,84 € |
| TARAS E VAJEHAME | 1.152.127,76 € | 1.090.542,91 € | 61.584,85 € |
| OUTRAS IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS | 70.413,42 € | 70.413,42 € | - € |
| IMOBILIZAÇÕES EM CURSO | - € | - € | - € |
| | 5.631.941,75 € | 4.789.895,99 € | 842.045,76 € |
| INVESTIMENTOS FINANCEIROS | | | |
| PARTES DE CAPITAL EM EMPRESAS DO GRUPO | 540.000,03 € | - € | 540.000,03 € |
| TÍTULOS E OUTRAS APL. FINANCEIRAS | 2.493,99 € | - € | 2.493,99 € |
| | 542.494,02 € | - € | 542.494,02 € |
| CIRCULANTE | | | |
| EXISTÊNCIAS | | | |
| MERCADORIAS | 24.250.715,36 € | - € | 24.250.715,36 € |
| | 24.250.715,36 € | - € | 24.250.715,36 € |
| DÍVIDAS DE TERCEIROS (IMP.) | | | |
| CLIENTES C/C | 912.981,22 € | - € | 912.981,22 € |
| ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS | 2.860.900,06 € | - € | 2.860.900,06 € |
| OUTROS DEVEDORES | 3.173.881,28 € | - € | 3.173.881,28 € |
| DÍVIDAS DE TERCEIROS (GR.) | | | |
| CLIENTES C/C | 7.030.359,28 € | - € | 7.030.359,28 € |
| CLIENTES TIT. A RECEBER | 35.458.994,50 € | 3.292.665,84 € | 35.458.994,50 € |
| CLIENTES COBRANÇA DUVIDOSA | 3.292.665,84 € | - € | 3.292.665,84 € |
| AACIONISTAS | 1.402.223,54 € | - € | 1.402.223,54 € |
| ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS | 2.049.244,51 € | - € | 2.049.244,51 € |
| OUTROS DEVEDORES | 9.265.239,50 € | - € | 9.265.239,50 € |
| | 58.498.123,97 € | 3.292.665,84 € | 59.205.458,13 € |
| DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE CAIXA | | | |
| DEPÓSITOS BANCÁRIOS | 13.799,43 € | - € | 13.799,43 € |
| CAIXA | 8.326,16 € | - € | 8.326,16 € |
| | 22.125,59 € | - € | 22.125,59 € |
| ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS | | | |
| ACRÉSCIMOS DE PROVEITOS | 1.605.350,29 € | - € | 1.605.350,29 € |
| CUSTOS DIFERIDOS | 5.486.924,28 € | - € | 5.486.924,28 € |
| ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS | 7.092.274,57 € | - € | 7.092.274,57 € |
| | | 5.055.839,49 € | |
| TOTAL DE AMORTIZAÇÕES | | 3.292.665,84 € | |
| TOTAL DE PROVISÕES | | 8.348.501,33 € | |
| TOTAL DO ACTIVO | 99.386.483,64 € | | 91.137.982,31 € |

| CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO | |
|---|-----------------|
| CAPITAL PRÓPRIO | 2.500.000,00 € |
| CAPITAL | 358.806,82 € |
| AJUST. PARTES CAPITAL | 841.693,52 € |
| RESERVAS DE REAVLIAÇÃO | |
| RESERVAS | 276.991,08 € |
| RESERVAS LEGAIS | 3.805.472,82 € |
| OUTRAS RESERVAS | 206.394,96 € |
| RESULTADOS TRANSITADOS | 6.959.455,74 € |
| SUBTOTAL | 29.277,10 € |
| RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO | 6.982.732,84 € |
| TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO | |
| PASSIVO | |
| DIVIDAS A TERCEIROS | 11.000.000,00 € |
| DIVIDAS A INSTITUIÇÕES DE CRÉDITO | |
| OUTROS ACCIONISTAS | 179.763,81 € |
| FORNECEDORES | 5772.982,19 € |
| OUTROS CREDORES | 16.957.745,00 € |
| DIVIDAS A TERCEIROS | 26.018.521,25 € |
| DIVIDAS A INSTITUIÇÕES DE CRÉDITO | 9.516.959,00 € |
| FORNECEDORES C/C | 8.850.217,57 € |
| FORNECEDORES TIT. A PAGAR | 6.756,18 € |
| OUTROS ACCIONISTAS | |
| OUTROS EMPRÉSTIMOS OBTIDOS | 63.910,26 € |
| FORN. DE IMÓVELIZADO C/C | 531.502,99 € |
| ESTADO E OUTROS PÚBLICOS | 21.982.360,57 € |
| OUTROS CREDORES | 66.981.627,82 € |
| ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS | 220.865,65 € |
| ACRÉSCIMOS DE CUSTOS | - € |
| PROVEITOS DIFERIDOS | |
| PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS | 220.865,65 € |
| TOTAL DO PASSIVO | 84.155.249,47 € |
| TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO | 51.137.982,31 € |

O TOC



- cfr. doc. de fls. 51/52 dos autos.

7. Em 10.02.2011, o Chefe do Serviço de Finanças de Tondela proferiu o seguinte despacho,

«Por requerimento entrado nestes serviços em 24/01/2011 — cfr. registo de entrada n.º 563 —, veio a ora executada, com os fundamentos de que, por um lado, tendo deduzido Oposição à presente execução, pretendia ver suspensa a respectiva tramitação, e, por outro, de que havia já requerido ao Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Viseu, entidade que, no seu entender, teria a exclusiva competência para apreciar a sua pretensão, a dispensa de prestação da correspondente garantia.

Aquando da comunicação, efectuada pelo TAF de Viseu, dando nota a estes serviços do recebimento liminar da Oposição à execução, foi, também, esclarecido que, por força da disposição conjugada, entre outros, do n.º 4 do artigo 52º da Lei Geral Tributária (LGT) e do n.º 1 do artigo 170º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), “... deve a Oponente dirigir o pedido de dispensa de garantia ao processo executivo”.

É na sequência desta decisão que a executada vem, em 04/02/2011 — cfr. registo de entrada com o n.º 837 —, requerer, sustentada no n.º 4 do artigo 52º da LGT, “... a isenção da prestação de garantia, com a consequente suspensão do presente processo de execução”.

O processo afigura-se suficientemente instruído e informado, pelo que, tendo sido aberta “Conclusão”, urge proferir decisão, o que se faz nos termos e pela forma seguinte.

No que concerne à dispensa de prestação de garantia, o fundamento ora evocado é o constante da 1ª parte do n.º 4 do artigo 52º da Lei Geral Tributária (LGT), ou seja, a garantia a prestar será, no dizer da requerente, susceptível de lhe causar prejuízo irreparável.

Ora, como está superiormente esclarecido (cfr. of. circulado n.º 60.077, de 2010-07-29, da DSGCT da DGC1), “O carácter irreparável dos prejuízos deve traduzir-se numa situação de diminuição dos proveitos resultantes da actividade desenvolvida pelo executado. Este, em resultado dos encargos financeiros impostos pela prestação da garantia, deixa de poder fazer face aos compromissos económico-financeiros de que depende a manutenção e desenvolvimento da actividade económica por

si levada a cubo, o que ocasiona um dano resultante do decréscimo ou interrupção dessa actividade.” (o sublinhado é nosso).

Por outro lado, ao preceituar, o artigo 74º da LGT, sobre a repartição do ónus da prova, faz depender o deferimento de qualquer petição, da prova dos factos constitutivos do direito que o obrigado fiscal — ou a administração tributária - pretende invocar, o que, no caso presente, não se encontra, da óptica destes serviços, cumprido.

Nesta conformidade e no uso da competência que me é conferida pelo n.º 4 do artigo 52º da LGT, indefiro o pedido de prestação de garantia formulado pela ora executada A..... Lda., contribuinte fiscal com o n.º, com sede em Tondela, na Av., 3460-....., deste concelho.

Proceda-se, de imediato, ao cálculo do valor da garantia a prestar e notifique-se a executada para, no prazo de 15 (quinze) dias, prestar garantia idónea, a qual poderá efectivar-se por qualquer dos meios aludidos pelos n.ºs. 1 e 2 do artigo 199º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Expirado que seja o prazo ora concedido e na ausência de prestação da garantia para a qual se determina a notificação, proceda-se, de imediato, e de harmonia com o estatuído pelo n.º 7 do artigo 169º do CPPT, à penhora de bens suficientes para assegurar o crédito exequendo, tendo como objectivo a suspensão da tramitação do processo até que seja decidida a Oposição correspondente.

- cfr. doc. de fls. 56 dos autos.

8. Em 14.02.2011 a Reclamante foi notificada do despacho referido no ponto anterior

- cfr. docs. de fls. 57 e ss. dos autos.

9. Em 24.02.2011 a Reclamante remeteu, por via postal registada, a presente reclamação para o Serviço de Finanças de Tondela - cfr. fls. 59 dos autos.

Mais se provou que:

10. Por escritura pública de compra e venda realizada em 11.8.2005 a Reclamante declarou vender à B....., S.A., que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de € 900.000,00 o prédio misto, composto por casa térrea e parte de andar, onde se encontra instalada uma fábrica de saboaria, cortes de gado, terreno lavradio junto, com videiras, árvores de fruto, poço e mais pertenças, sito nos, freguesia de, concelho de Vila Nova de Gaia, inscrito na matriz sob os artigos 845 (urbano), 2503 e 3192 (rústico), com o valor patrimonial de € 8.174,85. - cfr. doc. de fls. 574 e ss. dos autos.

11. Na mesma data, entre a Reclamante e a B....., S.A., foi celebrado um acordo escrito denominado de «*Acordo de Compensação de Créditos*», no qual a primeira declarou ser «*titular de um crédito no montante de 900.000,000 €*» sobre a segunda «*resultante de empréstimo de acionista de igual valor que detém sobre a mesma*» e a segunda declarou «*ser credora da representada dos primeiros outorgantes por igual valor de 900.000,000 € (novecentos mil euros) da venda que lhe fez hoje do prédio misto (...)*», acordando «*compensar entre si os créditos resultantes do empréstimo acionista e da compra e venda do prédio aludidos nas cláusulas anteriores, dando mútua quitação.*» - cfr. docs. de fls. 738 e ss. dos autos.

12. Por escritura pública realizada em 28.12.2005 a Reclamante declarou vender à C....., S.A., que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de € 1.915.000,00 os seguintes imóveis: prédio rústico correspondente ao artigo matricial 5365, sito na freguesia de, Tondela, com o valor patrimonial para efeitos de IMT de € 1.128,90, pelo valor de € 360.000,00; prédio urbano, composto de três casas para armazém e actividade industrial e logradouro, correspondente aos artigos matriciais 1554, 1555 e 1556, sito na freguesia de, Alenquer, com o valor patrimonial global para efeitos de IMT de € 271.074,70, pelo valor de € 1.499.000,00; prédio rústico correspondente ao artigo matricial 19 - secção M, sito na freguesia de, Alenquer, com o valor patrimonial para efeitos de IMT de € 379,99, pelo valor de € 56.000,00. - cfr. doc. de fls. 562 e ss. dos autos.

13. Por escritura pública de doação e compra e venda realizada em 14.3.2006, D..... e E..... declararam doar à Reclamante a parcela de terreno com 24,90 m², do prédio rústico omissos mas actualmente inscrito na matriz urbana sob o artigo 9910, atribuindo-lhe o valor de € 249,00; a Reclamante declarou vender à C....., S.A., que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de € 860.000,00, o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 2179, com o valor patrimonial de € 144.000,00, após a anexação da parcela a ser constituído por edifício de cave, rés do chão, primeiro andar e logradouro destinado a escritórios e laboratórios, com a superfície coberta de 531 m² e a descoberta a 1089,40 m². - cfr. doc. de fls. 567 e ss. dos autos.

14. Em 31.7.2006 a C....., S.A. procedeu à transferência, de uma conta de que é titular numa instituição bancária, das quantias de € 860.000,00 e € 1.915.000,00, para uma conta titulada pela Reclamante. - cfr. docs. de fls. 734 e ss. dos autos.

15. As alienações referidas em 10., 12. e 13. *supra* ocorreram no âmbito de um processo de reestruturação do grupo de empresas em que a Reclamante se insere.

16. Em 29.2.2008 D..... e esposa constituíram hipoteca a favor da Caixa Geral de Depósitos, S.A. sobre os imóveis m.i. a fls. 654 e ss. dos autos para garantia do capital máximo de € 3.750.000,00, juros, sobretaxa e despesas, emergentes do contrato de prestação de garantia bancária, a favor do Serviço de Finanças de Tondela, até ao valor de € 3.131.919,55 e € 93.574,82, celebrado entre esta instituição bancária e a Reclamante. - cfr. doc. de fls. 552 e ss. dos autos.

17. A Reclamante e as empresas do seu grupo começaram a ser pressionadas pela Banca para garantirem os créditos da Reclamante nas instituições financeiras, sob pena de execução dos avalistas.

18. Em reunião da assembleia geral da H....., S.A. (doravante H.....) de 25.1.2011 foi deliberado por unanimidade aprovar a proposta de obtenção de financiamento junto do Banco Comercial Português, S.A. no valor de € 9.650.000,00 destinado a amortizar o valor do papel comercial e empréstimos lançados a descoberto na conta de depósitos à ordem da Reclamante e afectação de um depósito à ordem no valor de 7.000.000,00 USD de que a H..... é titular naquele Banco para garantia do montante de € 4.800.000,00 de que a Reclamante é devedora àquele Banco, acrescido ao financiamento de € 6.500.000,00 que a H..... obteve junto da CC-CCCAM para garantir as responsabilidades da Reclamante junto daquela entidade, para o qual a H..... *“terá de recorrer à constituição de hipotecas por parte das suas participadas B....., S.A., G....., S.A. e J....., S.A. sobre imóveis propriedade destas” e, em contrapartida da qual, a Reclamante “obrigou-se e terá de obrigar-se perante a sociedade a reembolsá-la de tudo quanto esta desembolse em capital, juros, remuneratórios ou moratórias, comissões e despesas e, para garantia do cumprimento de tais obrigações, a constituir a seu favor e das suas mencionadas participadas, B....., S.A., G....., S.A. e J....., S.A., penhor mercantil sobre o seu património mobiliário, nomeadamente equipamentos e existências de vinhos”*. - cfr. doc. de fls. 448 e ss. dos autos.

19. Em 10.2.2011 a H....., S.A. (doravante H.....) constituiu a favor do Banco Comercial Português, S.A. (doravante BCP) penhor sobre o depósito a prazo de que é titular naquele Banco, no valor de 7.000.000,00 USD, para garantia do cumprimento das responsabilidades assumidas pela H..... perante o Banco até ao limite de € 5.280.000,00. - cfr. doc. de fls. 451 e 452 dos autos.

20. Na mesma data a H..... e o BCP celebraram contrato de empréstimo pelo qual aquele Banco concedeu à H..... um financiamento no montante de € 9.200.000,00 destinado a liquidar as responsabilidades enquanto avalista da Reclamante. - cfr. doc. de fls. 510 e ss. dos autos.

21. Para garantia do contrato referido no ponto anterior a H..... subscreveu uma livrança em branco avalizada por D..... e D..... e esposa e B....., S.A. constituíram a favor do BCP hipoteca sobre os imóveis m.i. a fls. 491 e ss. dos autos. - cfr. docs. de fls. 488 e ss. dos autos.

22. Em 15.2.2011 a Reclamante constituiu a favor de H....., S.A., G....., S.A., B....., S.A. e J....., S.A., penhor mercantil sobre os bens m.i. a fls. 426 e ss. dos autos, a saber, stocks de vinho e equipamentos, com os valores totais, respectivamente, de € 23.256.049,36 e € 931.725,10, estabelecendo-se, entre o mais, que,

P - A obrigado é responsável perante a banca, entre outras, pelas seguintes obrigações:

a) Perante a CC-CCCAM (Caixa Central - Caixa Central de Crédito Agrícola Mútuo, C.B.L.):

- 2.600.000,00 € (dois milhões e seiscentos mil euros) respeitante à parte que a esta corresponde num contrato de papel comercial contratado com um sindicato bancário constituído pela CC-CCCAM, Banco BFLSA e BANIPE;

- Garantia bancária nº 211DC/95, de 14.06.1995, no valor de 890.096,89 €, em que o beneficiário é o IFAP (Instituto de Financiamento à Agricultura e Pescas);

b) Perante o BCP (Banco Comercial Português, SA):

- 9.650.000,00 € (nove milhões seiscentos e cinquenta mil euros) perante o BCP, destinados a amortizar o valor do papel comercial e dos empréstimos, entretanto lançados a descoberto na conta de depósitos à ordem. -----

4º Para obter os financiamentos aludidos, a garantida H....., Sa recorreu à constituição de hipotecas por parte das garantidas, suas participadas, B....., Sa, I....., Sa, e J....., Sa, sobre imóveis propriedade destas, as quais garantem as responsabilidades por ela assumidas. -----

5º Adicionalmente a garantida H....., Sa garantiu perante o BCP por afectação de um depósito de 7.000.000,00 USD de que é titular naquele banco, o montante de 4.800.000,00 € de que a obrigada ali é também devedora. -----

6º Foi condição para que a garantida H....., Sa se financiasse junto dos aludidos credores da obrigada, assumisse as suas dívidas e as garantisse, e que as suas participadas e garantidas, B....., Sa, I....., Sa, e J....., Sa garantissem com hipotecas sobre o seu património as obrigações por ela assumidas, que a obrigada assumisse perante ela e as indicadas suas participadas, na íntegra, as obrigações que para si resultem, a qualquer título, nomeadamente de capital, juros, remuneratórios ou mortuários, e despesas, do cumprimento ou incumprimento dos contratos de financiamento e que, para garantia do integral cumprimento, constitua a seu favor e a favor das suas indicadas participadas, garantias hipotecárias, o penhor mercantil sobre os bens relacionados nos anexos I e II que fazem parte integrante do presente contrato. -----

7º - A obrigada é dona e legítima proprietária dos bens referidos anteriormente, atribuindo-lhes o valor global de € 24.187.774,46. -----

8º - Os bens atrás referidos encontram-se livres de ónus ou encargos, e manter-se-ão nas instalações da obrigada. -----

9º - As responsabilidades abrangidas pelo presente penhor são todas as emergentes dos citados financiamentos e ainda de todo e qualquer aval que a garantida H....., Sa. haja prestado ou venha a prestar a favor da obrigada. -----

10º - A obrigada ficará fiel depositária dos bens dados de penhor às garantidas, obrigando-se a conservar os bens ora dados em penhor, não podendo alienar, modificar, destruir ou desencaminhar os bens empenhados sem autorização escrita das garantidas.-----

11º - A obrigada pode, todavia, manusear os stocks de vinho empenhados procedendo a sua venda, desde que adquira novos vinhos em substituição dos vendidos e não diminua a quantidade global dada de penhor, ficando os vinhos adquiridos a constituir, automaticamente e nas mesmas condições, objecto deste penhor. -----

12º - Do mesmo modo não poderá empenhar novamente aqueles bens sem que no novo contrato se mencione, expressamente, a existência deste penhor. -----

13º - No caso de sobrevir acordo escrito para a substituição de qualquer dos bens entregues em garantia, o que substituir ficará a constituir, automaticamente e nas mesmas condições, objecto deste penhor.-----

14º - Sem embargo do referido nas cláusulas 7ª e seguintes, as garantidas ficam com inteira disponibilidade dos bens empenhados, podendo, conseqüentemente, e em qualquer ocasião, levantá-los do local onde se encontram e proceder em relação aos mesmos pela forma que melhor houver para defesa dos seus interesses. -----

[...]

- cfr. docs. de fls. 420 e ss. dos autos.

23. Em 16.3.2010 a H..... celebrou contrato de abertura de crédito - mútuo com hipoteca com a Caixa de Crédito Agrícola Mútuo Terras de Viriato, CRL., pelo qual esta instituição bancária lhe concedeu um crédito até à quantia de € 1.500.000,00, no âmbito e para garantia do qual a J....., S.A. constituiu uma hipoteca sobre o imóvel m.i. a fls. 626 e 627 dos autos. - cfr. docs. de fls. 523 e ss. dos autos.

24. Em 16.9.2010 a H..... celebrou contrato de abertura de crédito com aval e hipoteca autónoma com a Caixa Central - Caixa de Crédito Agrícola Mútuo, CRL., pelo qual esta instituição bancária lhe concedeu um crédito até à quantia de € 2.400.000,00, titulado por uma livrança em branco subscrita pela H..... e avalizada por D....., no âmbito e para garantia do qual a I....., S.A. constituiu uma hipoteca sobre o imóvel m.i. a fls. 438 dos autos. - cfr. docs. de fls. 540 e ss. dos autos.

25. Em 19.1.2011 a A. tinha pendentes vários processos de execução fiscal, nos quais é cobrado coercivamente o valor total de € 35.073.038,61, correspondente a € 29.517.726,21 a quantia exequenda, € 5.251.654,61 a juros de mora e € 303.657,038 de custas. - cfr. docs. de fls. 101 e ss. dos autos.

26. No âmbito desses processos de execução fiscal a Reclamante prestou as seguintes garantias: garantia bancária no valor de € 93.574,82 (execução fiscal n.º 2704200701014617); garantia bancária no valor de € 3.131.919,55 (execução fiscal n.º 2704200701014625); outras garantias no

valor de € 152.878/29 (execução fiscal n.º 2704200401002570), € 670.000,00 (execução fiscal n.º 2704200501017586) e €2.094,78 (execução fiscal n.º 2704200801001949). - cfr. docs. de fls. 101 e ss. dos autos.

27. Em 11.4.2011 a Reclamante reforçou a garantia prestada no âmbito de contrato de abertura de crédito em conta corrente e entrega para cobrança de cheques pré-datados, celebrado em 1.12.2007, com a Caixa Geral de Depósitos no valor reforçado de € 12.000.000,00, mediante penhor de crédito no valor de € 3.250.000,00 sobre conta de depósito a prazo naquele Banco da H..... - cfr. doc. de fls. 558 e ss. dos autos.

28. Em 13.4.2011 a H..... celebrou contrato de abertura de crédito - mútuo com hipoteca com a Caixa Geral de Depósitos, pelo qual esta instituição bancária lhe concedeu empréstimo até ao montante de € 3.250.000,00, pelo prazo de 6 meses, no âmbito do qual a C....., S.A. constituiu uma hipoteca sobre os imóveis m.i. a fls. 556 e ss. dos autos, com o valor de € 3.650.000,00 para garantia do capital mutuado, juros e despesas, e titulado por uma livrança em branco subscrita pela H..... e avalizada por D..... - cfr. docs. de fls. 453 e ss. dos autos.

29. Do balanço constante da Declaração de Informação Empresarial Simplificada relativa ao exercício de 2010, consta o seguinte:

| 04-A BALANÇO - Períodos de 2010 e seguintes | | PERÍODOS | |
|---|--|----------------|------------------|
| ACTIVO | | N | N-1 |
| | | (1) | (2) |
| Activo não corrente | | 737.792,25 | 819.877,74 |
| AS01 | Activos fixos tangíveis (N, S, M) | | |
| AS102 | Propriedades de investimento (N, S) | | 8.987,01 |
| AS103 | Goodwill (N, S, M) | 99.237,01 | |
| AS104 | Activos intangíveis (N, S) | | 266.605,99 |
| AS105 | Activos biológicos (N, S) | 266.605,99 | |
| AS106 | Participações financeiras - método de equivalência patrimonial (N, S) | 2.493,99 | 2.493,99 |
| AS107 | Participações financeiras - outros métodos (N, S) | 718.219,37 | 640.000,00 |
| AS108 | Ações em bolsa (N, S, M) | 0,00 | |
| AS109 | Outras entidades financeiras (N, S) | | |
| AS110 | Activos por hipotecas diferidos (N, S) | | |
| AS111 | Activos de investimento financeiro - métodos de custo líquido ajustado e valorização (N, S, M) | 1.624.348,60 | 1.697.964,73 |
| AS112 | SOMA | | |
| Activo corrente | | 23.994.517,82 | 25.945.370,65 |
| AS113 | Investimentos (N, S, M) | | |
| AS114 | Activos biológicos (N, S, M) | 28.390.941,77 | 40.743.857,30 |
| AS115 | Credenciais (N, S) | | 1.583.184,39 |
| AS116 | Adiantamentos a fornecedores (N, S, M) | 1.489.076,54 | 2.114.689,51 |
| AS117 | Estatos e outros entes públicos (N, S) | 2.189.776,69 | 11.870.813,68 |
| AS118 | Acionistas/cedidos (N, S) | 9.381.849,82 | 5.498.425,62 |
| AS119 | Outras contas a receber (N, S, M) | 5.652.436,61 | 5.000,00 |
| AS120 | Diferimentos (N, S) | 6.000,00 | |
| AS121 | Activos financeiros detidos para negociação (N, S) | | |
| AS122 | Outros valores financeiros (N, S) | | |
| AS123 | Activos não correntes detidos para venda (N) | 161.319,68 | 767.213,89 |
| AS124 | Outros activos correntes (N, S, M) | 171.9363,91033 | 1.678.685,606 |
| AS125 | Casca e depósitos bancários (SOMA) | 737.792,25 | 819.877,74 |
| TOTAL DO ACTIVO | | | |
| CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO | | | |
| CAPITAL PRÓPRIO | | 2.600.000,00 | 2.600.000,00 |
| AS126 | Capital realizado (N, S) | | |
| AS127 | Acções (votos) próprios (N, S, M) | | |
| AS128 | Outros aumentos do capital próprio (N, S) | | 276.991,08 |
| AS129 | Prémios de emissão (N, S, M) | 277.267,66 | 3.905.472,32 |
| AS130 | Reservas legais (N, S, M) | 3.805.223,32 | 32.049,90 |
| AS131 | Outras reservas (N, S, M) | -1.585.077,68 | -22.175,05 |
| AS132 | Resultados transitados (N, S) | 33.668,07 | 841.693,62 |
| AS133 | Ajustamentos em activos financeiros (N, S) | 841.693,62 | |
| AS134 | Ajustamentos de reavaliação (N, S) | 249,00 | |
| AS135 | Excedentes de reavaliação (N, S, M) | 302,21 | 469.932,07 |
| AS136 | Outros múltiplos do capital próprio (SOMA) | | 5.531,99 |
| AS137 | Resultado líquido do período (N, S, M) | -1.204.801,47 | |
| AS138 | Dividendos antecipados (N, S, M) | | |
| AS139 | TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO | | |
| PASSIVO | | | |
| Passivo não corrente | | 4.070.036,15 | 11.000.000,00 |
| AS140 | Provisões (N, S, M) | | |
| AS141 | Financiamentos obtidos (N, S, M) | | |
| AS142 | Responsabilidades por benefícios pós-emprego (N, S) | | 5.804.381,10 |
| AS143 | Passeios por impostos diferidos (N, S, M) | 4.109.955,80 | 6.116.664,381,10 |
| AS144 | Outras contas a pagar (N, S, M) | 256.170,99735 | |
| AS145 | SOMA | | |
| Passivo corrente | | 20.537.169,94 | 15.837.349,69 |
| AS146 | Fornecedores (N, S) | 2.709.776,98 | 6.123.629,00 |
| AS147 | Antecipamentos de clientes (N, S, M) | 88.996,81 | 123.009,87 |
| AS148 | Estatos e outros entes públicos (N, S) | | 6.766,18 |
| AS149 | Acionistas/cedidos (N, S) | 25.432.051,42 | 24.054.238,96 |
| AS150 | Financiamentos obtidos (N, S) | 11.456.960,34 | 18.582.629,55 |
| AS151 | Outras contas a pagar (N, S) | 4.802,06 | 494.841,17 |
| AS152 | Diferimentos (N, S, M) | 300,00 | 300,00 |
| AS153 | Passivos financeiros detidos para negociação (N, S) | | 20.977,39 |
| AS154 | Outros passivos financeiros (N, S) | | |
| AS155 | Passivos não correntes detidos para venda (N) | | |
| AS156 | Outros passivos correntes (N, S, M) | 60.230.046,35 | 65.243.624,61 |
| AS157 | SOMA | 88.410.038,50 | 82.048.005,91 |
| AS158 | TOTAL DO PASSIVO | 73.178.259,14 | 89.522.469,97 |
| AS159 | TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO | | |

relativa ao exercício de 2011, consta o seguinte:

| 04-A BALANÇO - Períodos de 2010 e seguintes | | | |
|---|---|---------------|------------|
| ATIVO | | PERÍODOS | |
| | | N (1) | N-1 (2) |
| Activo não corrente | | | |
| A501 | Activos fixos tangíveis (N, S, M) | 606.539,35 | |
| A502 | Propriedades de Investimento (N, S) | | |
| A503 | Goodwill (N, S) | | |
| A504 | Activos Intangíveis (N, S, M) | 94.487,01 | |
| A505 | Activos biológicos (N, S) | | |
| A506 | Participações financeiras - método da equivalência patrimonial (N, S) | | |
| A507 | Participações financeiras - outros métodos (N, S) | | |
| A508 | Accionistas/acções (N, S, M) | 3.968.219,37 | |
| A509 | Outros activos financeiros (N, S) | 212.594,62 | |
| A510 | Activos por impostos diferidos (N, S) | | |
| A511 | Investimentos financeiros avaliados ao custo mais custos de transacção (S, M) | | |
| | SOMA | 4.881.840,35 | 0,00 |
| Activo corrente | | | |
| A512 | Investiáveis (N, S, M) | 16.650.163,19 | |
| A514 | Activos biológicos (N, S) | | |
| A515 | Clientes (N, S, M) | 22.216.619,71 | |
| A518 | Adiantamentos e fornecedores (N, S) | | |
| A519 | Estado e outros entes públicos (N, S, M) | 332.210,62 | |
| A521 | Accionistas/acções (N, S) | 2.093.161,59 | |
| A523 | Outras contas a receber (N, S) | 11.905.485,71 | |
| A524 | Diferimentos (N, S, M) | 7.466.512,11 | |
| A525 | Activos financeiros dados para negociação (N, S) | | |
| A527 | Outros activos financeiros (N, S) | | |
| A528 | Activos não corrente dados para venda (N, S) | | |
| A529 | Outros activos correntes (M) | | |
| A530 | Caixa e depósitos bancários (N, S, M) | 377.466,09 | |
| | SOMA | 61.040.621,02 | 0,00 |
| A531 | TOTAL DO ACTIVO | 65.922.461,37 | 0,00 |
| CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO | | | |
| CAPITAL PRÓPRIO | | | |
| A532 | Capital realizado (N, S, M) | 2.600.000,00 | |
| A533 | Acções (outras) próprias (N, S) | | |
| A534 | Outros instrumentos de capital próprio (N, S, M) | | |
| A535 | Prémios de emissão (N, S) | | |
| A536 | Reservas legais (N, S, M) | 277.267,68 | |
| A537 | Outras reservas (N, S, M) | 3.805.223,32 | |
| A538 | Resultados transferidos (N, S, M) | -2.922.497,85 | |
| A539 | Ajustamentos em activos financeiros (N, S) | 33.666,07 | |
| A540 | Excedentes de reavaliação (N, S) | 841.693,62 | |
| A541 | Outras variações no capital próprio (N, S, M) | 249,00 | |
| | SOMA | 4.635.601,83 | 0,00 |
| A542 | Resultado líquido do período (N, S, M) | -2.247.010,61 | |
| A543 | Dividendos antecipados (N, S, M) | | |
| A544 | TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO | 2.388.591,22 | 0,00 |
| PASSIVO | | | |
| Passivo não corrente | | | |
| A545 | Provisões (N, S, M) | | |
| A546 | Financiamentos obtidos (N, S, M) | 1.331.310,50 | |
| A547 | Responsabilidades por benefícios pós-emprego (N, S) | | |
| A548 | Passivos por impostos diferidos (N, S) | | |
| A549 | Outras contas a pagar (N, S, M) | 27.768.865,81 | |
| | SOMA | 29.100.176,31 | 0,00 |
| Passivo corrente | | | |
| A550 | Fornecedores (N, S, M) | 6.186.229,21 | |
| A551 | Adiantamentos de cliente (N, S) | 3.247.059,75 | |
| A552 | Estado e outros entes públicos (N, S, M) | 171.866,54 | |
| A553 | Accionistas/acções (N, S) | 68.770,00 | |
| A554 | Financiamentos obtidos (N, S) | 10.951.597,23 | |
| A555 | Outras contas a pagar (N, S) | 13.908.161,11 | |
| A556 | Diferimentos (N, S, M) | | |
| A557 | Passivos financeiros dados para negociação (N, S) | | |
| A558 | Outros passivos financeiros (N, S) | | |
| A559 | Passivos não corrente dados para venda (N, S) | | |
| A560 | Outros passivos correntes (M) | | |
| | SOMA | 34.433.693,84 | 0,00 |
| A561 | TOTAL DO PASSIVO | 63.533.870,15 | 0,00 |
| A562 | TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO | 65.922.461,37 | 0,00 |

- cfr. doc. de fls. 808 dos autos.

31. Consta do balanço provisório da Reclamante reportado a 30.12.2012:

| BALANÇO PROVISÓRIO EM 30 DE SETEMBRO DE 2012 | | |
|--|-------|-----------------|
| Rubricas | Notas | 2012 |
| A C T I V O | | |
| Activo não corrente | | |
| Activos fixos tangíveis | 6 | 606.539,35 € |
| Activos Intangíveis | | 94.487,01 € |
| Participações financeiras (método de equivalência patrimonial) | | 210.100,63 € |
| Participações financeiras (outros métodos) | | 2.493,99 € |
| Accionistas / Sócios | 9 | 3.968.219,37 € |
| Activos não correntes detidos para venda | | - € |
| Subtotal | | 4.881.840,35 € |
| Activo corrente | | |
| Inventários | 7 | 8.885.835,35 € |
| Clientes | 9 | 18.117.809,72 € |
| Estado e outros entes públicos | | 509.495,78 € |
| Accionistas/Sócios | 9 | 6.087.009,35 € |
| Outras contas a receber | 9 | 10.062.820,89 € |
| Diferimentos | | 8.325.536,24 € |
| Activos financeiros detidos para negociação | | - € |
| Caixa e depósitos bancários | 4 | 71.329,14 € |
| Subtotal | | 52.059.836,47 € |
| Total do activo | | 56.941.676,82 € |
| CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO | | |
| Capital Próprio | | |
| Capital realizado | 10 | 2.600.000,00 € |
| Reservas legais | 10 | 277.267,68 € |
| Outras reservas | 10 | 3.805.223,32 € |
| Resultados transitados | 10 | 5.183.879,24 € |
| Ajustamentos em activos financeiros | 10 | 33.666,07 € |
| Excedentes de revalorização | 10 | 841.693,62 € |
| Outras variações de capital próprio | | 249,00 € |
| Subtotal | | 2.374.220,45 € |
| Resultado líquido do exercício | 12 | 744.272,29 € |
| Total do capital próprio | | 1.629.948,16 € |
| P A S S I V O | | |
| Passivo não corrente | | |
| Financiamentos obtidos | | 1.331.310,50 € |
| Outras contas a pagar | 9 | 33.594.354,66 € |
| Subtotal | | 34.925.665,16 € |
| Passivo corrente | | |
| Fornecedores | 9 | 1.174.553,01 € |
| Adiantamentos de clientes | 9 | - € |
| Estado e outros entes públicos | | 327.400,67 € |
| Accionistas/Sócios | 9 | 68.770,00 € |
| Financiamentos obtidos | | 10.319.820,05 € |
| Outras contas a pagar | 9 | 8.495.519,77 € |
| Passivos financeiros detidos para negociação | | - € |
| Outros Passivos financeiros | | - € |
| Diferimentos | | - € |
| Subtotal | | 20.386.063,50 € |
| Total do Passivo | | 55.311.728,66 € |
| Total do capital próprio e do passivo | | 56.941.676,82 € |

Cfr. fls. 862 dos autos.

32. A rubrica de activos fixos intangíveis do balanço da Reclamante no ano de 2010, no valor de €737.792,25 e no ano de 2011 de €606.539,35, abrange equipamento básico e benfeitorias feitas nos armazéns.

33. Actualmente, e pelo menos desde fins de 2010, por força da conjuntura económica, o acesso ao crédito bancário revela-se mais difícil e mais caro, com menor abertura das instituições financeiras à concessão de novos créditos e a estipulação de maiores encargos e exigências contratuais.

34. A Reclamante necessita de recorrer ao mercado bancário para o financiamento da sua actividade e giro comercial, designadamente para prestar garantias para as compras de mercadorias aos seus fornecedores espanhóis.

35. Em 2010 os principais credores da Reclamante eram instituições financeiras, cifrando-se as dívidas em € 29.500.000,00, e fornecedores.

36. Em 2011 os maiores credores da Reclamante eram o accionista maioritário – H..... - e instituições financeiras.

37. Em 2011 a dívida da Reclamante a accionistas cifra-se em € 40.000.000,00.

38. Em Novembro de 2011 a Reclamante tinha os salários dos funcionários de Agosto, Setembro e Outubro em atraso.

39. Não é previsível que, no imediato, a H..... venha a exigir à Reclamante o pagamento dos seus créditos.

V.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Dos factos alegados e com interesse para a decisão, não se provaram os que não constam dos pontos acima expostos, designadamente os seguintes:

1. Às datas referidas em 5. e 7. a Reclamante viu recusados pedidos de garantia bancária apresentados a instituições bancárias.

2. Recentemente a Reclamante tem visto recusados pedidos de garantia bancária apresentados a instituições bancárias.

3. A Reclamante não tem conseguido cobrar grande parte dos seus créditos sobre clientes.

4. Os montantes que a Reclamante logra cobrar aos seus clientes permitem-lhe apenas, e com dificuldade, fazer face à sua actividade diária.

3. Tendo o OEF indeferido pedido (efectuado na sequência de oposição, por parte da executada e ora recorrente, à execução fiscal n.º 2704201001012339 do SF de Tondela) de dispensa de prestação de garantia para suspensão desse processo de execução fiscal, aquela reclamou de tal decisão (de indeferimento) para o sr. Juiz do TAF de Viseu, invocando que há falta de fundamentação da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, que foi omitida a formalidade essencial de audição prévia antes do indeferimento do pedido e que a prestação de garantia lhe causará prejuízo irreparável.

O Mmo. Juiz julgou a reclamação improcedente, considerando que a decisão do OEF está fundamentada, que a reclamante não demonstrou a ocorrência de prejuízo irreparável causado pela prestação da garantia e que também não havia que conceder à executada a possibilidade de, em sede de audição prévia, se pronunciar sobre o projecto de decisão sobre o pedido de dispensa de garantia.

A recorrente discorda do decidido, sustentando que a sentença enferma de erro de julgamento na parte em que conclui não haver lugar ao direito de audiência previsto no art. 60º da LGT e alegando que a lei não permite dispensar o exercício desse direito de audiência, sendo até que, na sequência da notificação a efectuar para esse efeito, poderia apresentar outros meios de prova.

Ou seja, acatando a recorrente a decisão quanto à matéria atinente à fundamentação do acto do OEF, a questão a decidir no presente recurso resume-se, pois, à de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou não haver lugar a exercício do direito de audiência previamente à decisão de indeferimento do pedido de dispensa da prestação de garantia e se, não tendo sido, no caso, facultado o exercício desse direito, tal decisão enferma de vício por preterição de formalidade essencial, a determinar a sua anulação.

Vejamos.

4.1. Como decorre quer do teor da sentença recorrida, quer das próprias Conclusões do recurso, esta questão da não exigência legal do direito de audiência previamente à decisão de indeferimento do pedido de dispensa da prestação de garantia, foi objecto, após controvérsia jurisprudencial, do acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 26/9/2012, proferido no processo n.º 708/12, em julgamento ampliado nos termos do art. 148º do CPTA, publicado no DR n.º 204, I Série, de 22/10/2012, pp. 5955 a 5971, que consagrou a doutrina constante do respectivo Sumário:

«Independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do acto aqui em causa (indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia) – acto materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou acto predominantemente processual – é de concluir que não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no art. 60º da LGT».

E posteriormente a mesma questão tem, igualmente, vindo a ser apreciada, com o mesmo sentido decisório, em vários outros acórdãos desta mesma Secção (sendo, aliás, idênticos os sujeitos processuais e semelhantes também os pressupostos de facto - cfr., entre outros, os acórdãos de 13/3/2013, no rec. n.º 288/13, de 23/4/2013, nos recs. n.ºs. 520/13 e 522/13, de 30/4/2013, no rec. n.º 521/13, de 5/6/2013, no rec. n.º 899/13 e de 4/9/2013, no rec. 1328/13).

E porque não vemos razões para inflectir ou divergir do entendimento ali afirmado, mesmo considerando a argumentação invocada pela recorrente, continuamos a acompanhar a argumentação jurídica aduzida na citada jurisprudência, visto, igualmente, o disposto no art. 8º n.º 3 do CCivil). Salienta-se, aliás, no referido acórdão de 23/4/2013 no proc. n.º 520/13, que como *«resulta do texto do acórdão e das declarações de voto nele lavradas, bem como da anterior jurisprudência deste Supremo Tribunal, a divergência entre os Conselheiros actualmente em exercício de funções nesta Secção do Contencioso*

Tributário tem por base diferentes concepções quanto à natureza do acto de dispensa de prestação de garantia e respeita somente aos fundamentos por que não se impõe conceder ao executado a possibilidade de exercer o direito de audiência prévia à decisão de indeferimento do pedido de dispensa, existindo unanimidade, porém, de que a norma do art. 60º da LGT não tem aplicação nesse caso, qualquer que seja a natureza daquele acto.

De tal modo que o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nas suas mais recentes decisões, tem vindo a recusar o conhecimento dos recursos por oposição de acórdãos que tenham decidido nesse sentido, com o fundamento de que constitui jurisprudência consolidada na Secção que não se verifica, relativamente ao pedido de dispensa de prestação de garantia, a obrigatoriedade legal de cumprir o disposto no artigo 60º da LGT» (cfr. os acs. do Pleno desta Secção, de 12/12/2012, proc. n.º 944/12; de 23/1/2013, proc. n.º 945/12; e de 20/2/2013, proc. n.º 974/12).

Acolhendo-se e reiterando-se, pois, o sentido de tal jurisprudência e não existindo razões para alterar tal entendimento, até porque nenhuma mudança legislativa ocorreu que a tal conduza, é de concluir que não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no art. 60º da LGT e que, assim sendo, não pode, quanto a este fundamento, o recurso lograr provimento.

3.3. Na Conclusão O a recorrente invoca, igualmente, que «conhecendo a apreciação da Administração Tributária feita sobre as provas apresentadas e/ou produzidas no procedimento de dispensa de prestação de garantia», teria a possibilidade legal e constitucional de «vir juntar novos elementos e sobre as mesmas se pronunciar».

Ora, é certo que a redacção do n.º 3 do art. 170º do CPPT – que estipula que o pedido a dirigir ao órgão de execução fiscal «deve ser fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária» – não é inequívoca, ficando a dúvida se o legislador pretendeu restringir os meios de prova admissíveis à prova documental ou pretendeu apenas fixar o momento em que deverá ser apresentada a prova documental.

Todavia, como a este respeito pondera o Cons. Jorge Lopes de Sousa, «Esta exigência de instrução do pedido com prova documental parece ter o alcance de restringir os meios de prova à documental, o que se justificaria por o prazo para decisão ser apenas de 10 dias e, por isso, pouco adequado à realização de diligências entre o momento da apresentação do pedido e a decisão.

No entanto, essa conclusão sobre a restrição dos meios probatórios não se pode retirar com segurança, pois no CPPT, quando se estabelecem restrições probatórias (que têm carácter excepcional, como se infere dos arts. 72º da LGT e 50º e 115º, n.º 1, do CPPT), é utilizada uma referência explícita nesse sentido, como se constata nos arts. 146º-B, n.º 3, 204º, n.º 1, alínea i), e 246º do CPPT.

Assim, poderá aventar-se que aquela referência à instrução do pedido com prova documental deverá ser entendida como proibindo a apresentação de prova documental em momento posterior, designadamente que no requerimento se peça prazo para junção de documentos posteriormente, mas não a apresentação de outros meios de prova, nomeadamente testemunhal.

De qualquer forma, a entender-se que se pretendeu restringir aquela referência à exigência de prova documental como obstando à apresentação de outros meios de prova, essa restrição será materialmente inconstitucional, nos casos em que outros meios sejam imprescindíveis para a demonstração do direito invocado pelo requerente da dispensa.

A entender-se que há esta possibilidade de apresentação de prova não documental, o prazo de 10 dias para decisão deverá contar-se da data em que a prova requerida for produzida, pois esse prazo foi fixado no pressuposto de que com a apresentação do pedido de dispensa de prestação de garantia ficaram reunidos todos os elementos necessários para a decisão». (1)

De todo o modo, ainda que se entenda ser também admissível prova de outra natureza, isto é, que o requerente da dispensa de prestação de garantia possa requerer outros meios de prova, para além da prova documental expressamente prevista no n.º 3 do art. 170º do CPPT, quando tal se mostre imprescindível à demonstração da factualidade susceptível de integrar os requisitos daquele direito, a mesma terá também de ser logo indicada no pedido. Ao invés do alegado pela recorrente, não poderia indicar prova testemunhal na sequência da audição prévia, se a ela houvesse lugar.

Neste contexto e sem necessidade de mais considerações, concluímos pelo não provimento do recurso.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se, em conferência, em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 11 de Setembro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Valente Torrão*.

(1) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, vol. III, nota 4 b) ao artigo 170.º, p. 232.

Acórdão de 11 de Setembro de 2013.

Assunto:

Reclamação dos actos do órgão da execução fiscal. Acto lesivo. Alçada.

Sumário:

- I — Nos termos do disposto no art. 234.º-A, n.º 2, do CPC, aplicável subsidiariamente ex vi dos arts. 2.º, alínea e), e 281.º, do CPPT, admite-se a possibilidade de recorrer do despacho de indeferimento liminar, ou de valor equivalente, proferido em processo de reclamação de acto do órgão da execução fiscal, ainda que o processo tenha valor inferior à alçada.*
- II — O art. 276.º do CPPT, em sintonia com os arts. 95.º, n.º 1, e 103.º, n.º 2, da LGT, permite ao executado ou a qualquer interessado impugnar judicialmente (reclamar) a decisão proferida ou o acto praticado pelo órgão da execução fiscal, desde que seja lesivo dos seus direitos ou interesses legítimos (cfr. art. 268.º, n.º 4, da CRP).*
- III — O órgão da execução fiscal não tem de pronunciar-se a título consultivo sobre o prazo para o eventual exercício de direitos do executado, designadamente sobre se esse prazo se encontra ou não interrompido por força da impugnação judicial da decisão que indeferiu o pedido de apoio judiciário.*
- IV — Consequentemente, porque da falta de pronúncia do órgão da execução fiscal sobre esse pedido não resulta para o executado a lesão de algum seu direito ou interesse legítimo, pois a mesma não tem qualquer repercussão imediata negativa na sua esfera jurídica, também dessa omissão não cabe reclamação ao abrigo do art. 276.º do CPPT.*
- V — A lesão dos direitos ou interesses legítimos da Executada só poderá, eventualmente, ocorrer se e quando ela vier a exercer qualquer direito na execução, designadamente o de deduzir oposição, pois só nessa ocasião a entidade competente para conhecer do pedido formulado, ajuizando da tempestividade do exercício desse direito, se pronunciará sobre a eventual interrupção do prazo.*

Processo n.º 1356/13-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 94/13.9BEMDL

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., Lda.” (a seguir Executada, Reclamante ou Recorrente), invocando o disposto nos arts. 276.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamou junto do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela do acto do Chefe do Serviço de Finanças de Vila Real que lhe indeferiu o pedido de que «*determine, expressamente, na presente execução, a manutenção da interrupção do prazo para a executada [...] intervir em tal execução fiscal e/ou deduzir oposição à mesma*» até que esteja decidida a impugnação judicial da decisão que lhe indeferiu o pedido de apoio judiciário.

1.2 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela indeferiu a reclamação. Considerou, em resumo, que a reclamação não pode ser conhecida «*antes de realizadas a penhora e venda*», uma vez que, mesmo admitindo o carácter não taxativo da enumeração do n.º 3 do art. 278.º do CPPT, sempre se exigiria que a ilegalidade imputada ao acto reclamado provocasse prejuízo irreparável e a Reclamante não alegou factos que «*nos levassem a concluir que a penhora e venda de bens para solver dívida de 265,69 € lhe causa prejuízo irreparável*» e esse prejuízo «*considerando também o montante da dívida, [...] não é notório, ou manifesto ou evidente*».

1.3 A Reclamante não se conformou com essa decisão e dela recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«PRIMEIRA CONCLUSÃO

Oportuna e tempestivamente, pois que dentro dos 10 dias a que alude o art. 277.º-1, do CPPT, a reclamante, ora recorrente, apresentou, no Serviço de Finanças de Vila Real, reclamação de uma decisão do órgão de execução fiscal.

SEGUNDA CONCLUSÃO

Órgão de execução fiscal esse que remeteu tal reclamação para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, antes de efectuada a penhora e a venda.

TERCEIRA CONCLUSÃO

A sentença recorrida, entendendo que tal remessa era extemporânea, por avanço, por não ter sido provado nem alegado que a decisão reclamada causasse um prejuízo irreparável, não sendo isso notório, em lugar de devolver os autos ao Serviço de Finanças de Vila Real, para a execução aí prosseguir os seus termos, com penhora e venda, só sendo remetida àquele Tribunal, naturalmente com a reclamação em causa nela incorporada, após tais penhora e venda terem sido efectuadas, indeferiu a reclamação em questão.

QUARTA CONCLUSÃO

Violando assim os artigos 276.º, do CPPT e 20.º, da CRP.

QUINTA CONCLUSÃO

Acrescendo ainda que, quando a sentença que se está a pôr em crise foi prolatada, o que ocorreu em 03 de Junho de 2013, já há muito tempo tinha sido efectuada a penhora, o que sucedeu em 04 de Março de 2013 – vide o documento número 1 anexo, não tendo havido a venda do bem penhorado, dada a natureza dele (crédito da executada sobre a ARS I.P.).

SEXTA CONCLUSÃO

Tendo também a ARS, I.P. já pago a quantia penhorada aos serviços fiscais, que procederam com ela, em 26 de Abril de 2013, ao pagamento da quantia exequenda – vide os documentos números 2 e 3 anexos – nenhuma outra diligência tendo pois que, a partir daí, ter lugar na execução.

SÉTIMA CONCLUSÃO

O que, em 03 de Junho de 2013, constava já da execução, e, portanto, da reclamação que tem vindo a ser referida, pois que esta, como decorre da lei, subiu ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela incorporada no processo executivo.

OITAVA CONCLUSÃO

Deviam, pois, estas situações terem sido levadas em conta pelo Magistrado de 1.ª Instância, [em] face do determinado nos artigos 2.º-e), do CPPT, e 663.º, do CPC, normas estas que a sentença recorrida violou.

NONA CONCLUSÃO

Desta maneira, muito embora sem que isso constitua qualquer demérito ao Distinto Magistrado que a proferiu, deverá ser revogada a aliás douta sentença sob recurso, de ter violado, como violou, os artigos 2.º-e), 276.º, os dois do CPPT, 663.º do CPC e 20.º da CRP».

1.4 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.5 Não foram apresentadas contra alegações.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo e dada vista ao Ministério Público, a Procuradora-Geral adjunta emitiu parecer no sentido de que deve ser concedido provimento ao recurso. Isto, em síntese, porque quando a decisão recorrida foi proferida já tinha sido efectuada a penhora.

1.7 Dispensaram-se os vistos dos Juizes adjuntos, atento o carácter urgente do processo.

1.8 A questão suscitada pelo Recorrente é a de saber se (a sentença fez correcto julgamento quando considerou que não) deveria ter sido conhecida imediatamente a reclamação da decisão do órgão da execução fiscal.

Contudo, como procuraremos demonstrar, previamente coloca-se a questão de saber se essa decisão é impugnável contenciosamente, o que passa por indagar se constitui acto lesivo dos direitos ou interesses legítimos do executado.

Ainda antes, impõe-se também uma nota quanto à admissibilidade do recurso em face do valor do processo.

2. FUNDAMENTAÇÃO**2.1 DE FACTO**

2.1.1 A sentença recorrida efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«1. Em 15/12/2012 a Reclamante foi citada para [a] execução fiscal n.º 2496201201044451 que contra ela corre termos nos SF de Vila Real, para pagar o montante de 265,69 € - doc. n.º 2 e confissão da Reclamante;

2. Em 17/12/2012 requereu o benefício do apoio judiciário nas modalidades de dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo e de nomeação e pagamento da compensação de patrono – fls. 24;

3. Em 17/12/2012 deu conhecimento à AT desse seu pedido apresentado na Segurança Social, requerendo, simultaneamente, que fosse expressamente determinada a interrupção do prazo para deduzir oposição – doc. n.º 4 da PI;

4. Em 15/1/2013 o pedido de apoio judiciário foi indeferido liminarmente, conforme docs. n.º 5 e 6 da I, que aqui se dão por reproduzidos, com o seguinte destaque: «A requerente é pessoa colectiva com fins lucrativos e as pessoas colectivas com fins lucrativos (...) não têm direito a protecção jurídica,

nos termos do n.º 3 do art. 7.º da Lei n.º 34/2004, de 29 de Junho, na redacção que lhe foi dada pela Lei 47/2007, de 28 de Agosto (...);

5. Em 29/1/2013 a Reclamante apresenta impugnação judicial desse indeferimento – doc. n.º 7 da PI;

6. Em 30/1/2013 a Reclamante deu conhecimento à AT de que tinha impugnado judicialmente o indeferimento do pedido de apoio judiciário e requereu, simultaneamente, a manutenção da interrupção do prazo para deduzir oposição – cfr. doc. n.º 8 da PI;

7. Em 6/2/2013 o Chefe [do Serviço] de Finanças de Vila Real, por delegação, indeferiu o pedido formulado pela Reclamante de manutenção de interrupção do prazo para deduzir oposição – cfr. últimas folhas do PA não numerado».

2.1.2 Com interesse para a decisão a proferir, os autos revelam ainda o seguinte (¹):

8. A decisão referida em 7 é do seguinte teor:

«O art. 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário estabelece as condições para que o processo de execução fiscal possa ser objecto de suspensão, ou seja, que tenha sido apresentado meio de reacção administrativa ou contenciosa que tenha por objecto a legalidade da dívida exequenda, no entanto faz depender essa suspensão da prestação de garantia nos termos do artigo 195.º do mesmo código, ou a penhora garanta a totalidade da dívida exequenda e do acrescido, o que não se verifica nos presentes autos, proibindo o artigo 85.º do CPPT a concessão de moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei.

Face ao exposto e sem necessidade de mais considerações INDEFIRO o pedido, com observância das consequências legais resultantes, nomeadamente o prosseguimento normal da execução»

(cfr. a decisão constante do processo de execução).

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Numa execução fiscal instaurada para cobrança de uma dívida de 265,69 €, a sociedade Executada requereu o apoio judiciário na modalidade de nomeação de patrono, disso dando conhecimento ao órgão da execução fiscal e requerendo que fosse expressamente determinada a interrupção do prazo para «*intervir na execução fiscal em questão, e/ou deduzir oposição à mesma*» (cfr. factos provados sob os n.ºs 1 a 3 e os documentos para que remetem).

Na sequência do indeferimento do pedido de apoio judiciário, a Executada impugnou judicialmente a respectiva decisão, disso dando também conhecimento ao órgão da execução fiscal e requerendo que fosse expressamente determinada a manutenção da interrupção do prazo para «*intervir na execução fiscal em questão, e/ou deduzir oposição à mesma*» (cfr. factos provados sob os n.ºs 4 a 6 e os documentos para que remetem).

O órgão de execução fiscal, que não se pronunciou sobre o primeiro daqueles requerimentos, pronunciou-se quanto ao segundo. O Chefe do Serviço de Finanças de Vila Real, interpretando este requerimento como de suspensão da execução fiscal (único modo de lhe conferir efeito útil, como adiante procuraremos demonstrar), indeferiu-o por considerar que não estavam reunidos os requisitos de que a lei faz depender a suspensão.

A Executada reclamou dessa decisão para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, pedindo que a mesma seja anulada (²).

O Serviço de Finanças de Vila Real, onde a reclamação deu entrada, manteve o acto reclamado e remeteu os autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, cujo Juiz indeferiu a reclamação.

Pese embora o sentido da decisão, verificamos que os fundamentos que a suportam se referem apenas ao momento de subida da reclamação: entendeu o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que a reclamação não pode ser conhecida «*antes de realizadas a penhora e venda*», uma vez que a Reclamante não alegou factualidade, que também não resulta manifesta, susceptível de integrar o prejuízo irreparável, que poderia justificar a subida imediata da reclamação a juízo.

A Reclamante interpôs recurso dessa decisão para este Supremo Tribunal Administrativo, sustentando que (i) na ocasião em que foi proferida a decisão já se tinha verificado a penhora, motivo por que o Juiz devia ter conhecido da reclamação nesse momento e que (ii), ainda que não fosse esse o momento da subida da reclamação, nunca decisão a proferir seria de indeferimento, mas apenas de devolução do processo ao órgão da execução fiscal para subir no momento oportuno.

Assim, a questão suscitada pela Recorrente refere-se apenas ao momento da subida da reclamação a tribunal: imediatamente (³) ou a final (⁴)?

No entanto, a nosso ver, impõe-se o conhecimento prévio de outras duas questões: primeira, a da admissibilidade do recurso face ao valor da causa, inferior ao da alçada do tribunal de 1.ª instância; segunda, a da impugnabilidade judicial da decisão recorrida.

Daí termos enunciado as questões a apreciar e decidir nos termos expostos em 1.8.

2.2.2 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO EM FACE DO VALOR DA CAUSA

Como questão prévia, suscita-se-nos a da admissibilidade do recurso por o valor da causa ser inferior ao da alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância.

No caso, o valor da causa, a atender para efeito de verificar da admissibilidade do recurso, é de € 242,50, valor da quantia exequenda [cfr. arts. 31.º, n.º 2, alínea c), e 32.º, n.º 1, do Código de Processo dos Tribunais Administrativos].

O art. 280.º, n.º 4, do CPPT estabeleceu a alçada dos tribunais tributários, fixando-a em um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância. Ulteriormente, esta alçada, prevista apenas para os processos de impugnação judicial e de execução fiscal, foi fixada no mesmo montante para a generalidade dos processos da competência dos tribunais tributários, pelo art. 6.º, n.º 2, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) de 2002.

A alçada dos tribunais de judiciais de 1.ª instância em processo civil foi fixada em € 5.000,00 pelo n.º 1 do art. 24.º da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro [Lei da Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (LOFTJ)], na redacção do Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto, a que corresponde o art. 31.º, n.º 1, da Lei n.º 52/2008, de 28 de Agosto (LOFTJ de 2008), mas só se aplica a processos iniciados após a sua entrada em vigor, em 1 de Janeiro de 2008 (arts. 11.º e 12.º deste Decreto-Lei). Para os processos iniciados até 31 de Dezembro de 2007, continua a vigorar a alçada de € 3.740,98, fixada pelo n.º 1 do art. 24.º da Lei n.º 3/99, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 323/2001, de 17 de Dezembro. Assim, a alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância é de € 935,25 para os processos iniciados até 31 de Dezembro de 2007 e de € 1.250,00 para processos iniciados a partir de 1 de Janeiro de 2008 (5).

No caso, o valor da causa é inferior à alçada do tribunal tributário de 1.ª instância.

O facto de o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela o ter admitido não vincula este Supremo Tribunal Administrativo, atento o preceituado no art. 641.º, n.º 5, do CPC (6)(7), aplicável *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do CPPT.

No entanto, no caso é admissível o recurso jurisdicional, apesar do valor do processo ser inferior ao valor da alçada, pois a decisão recorrida, não sendo formalmente um despacho liminar, assume na realidade essa natureza ou, pelo menos, natureza paralela, a demandar idêntico tratamento em sede de recurso. Na verdade, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, tendo considerado que os autos lhe haviam sido remetidos pelo órgão da execução fiscal em momento que considerou não ser o oportuno, deveria tê-lo declarado em sede liminar, ao invés de ter deixado o processo prosseguir e, a final, indeferir a reclamação.

Assim, assumindo a decisão a mesma natureza do despacho liminar, há que aplicar-lhe subsidiariamente o disposto no art. 234.º-A, n.º 2, do CPC (8) (9), *ex vi* dos arts. 2.º, alínea e), e 281.º, do CPPT (10). Isto, «por valerem no contencioso tributário as razões, ligadas à garantia do acesso à tutela judicial, que determinaram no processo civil o regime nelas previsto» (11).

É certo que o art. 234.º-A, n.º 2, do CPC, se refere a «recurso até à Relação», mas, «deverá entender-se, no contencioso tributário, que o recurso deverá ser interposto para o STA ou para o tribunal central administrativo territorialmente competente, conforme o seu fundamento seja ou não exclusivamente matéria de direito, pois é isso que determinam as regras de repartição de competência entre estes tribunais, definidas nos arts. 32.º, n.º 1, alínea b), 33.º, n.º 1, alínea b), 41.º, n.º 1, alínea a), e 42.º, n.º 1, alínea a), do ETAF de 1984 e arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do ETAF de 2002; com efeito, para além de estas regras de competência serem especiais para o contencioso tributário, o uso daquela expressão «até à Relação», e não da expressão «para a Relação» revela que o que se pretendeu foi limitar a um grau a possibilidade de recurso e não propriamente alterar as competências dos tribunais que resultem das suas normas estatutárias; por isso, ao aplicar analogicamente aquele [art. 234.º-A, n.º 2, do CPC] ao contencioso tributário, deverão fazer-se as adaptações que resultam do estatuto dos tribunais tributários» (12).

Concluimos, pois, que o facto de o valor da causa não exceder a alçada dos tribunais tributários não obsta à admissibilidade do recurso.

2.2.3 DA INIMPUGNABILIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA

Cumpra agora verificar se a decisão do órgão da execução fiscal reclamada é susceptível de impugnação judicial.

Apesar de o processo de execução fiscal ter natureza judicial, a lei admite que nele sejam praticados pelos órgãos da administração tributária actos que não tenham natureza jurisdicional, sem prejuízo da possibilidade do controlo judicial da legalidade dos mesmos [cfr. art. 103.º, n.ºs 1 e 2 da Lei Geral Tributária (LGT)]. No art. 276.º e segs. do CPPT, em sintonia com os arts. 95.º, n.º 1, e 103.º, n.º 2, da LGT, está regulado o meio processual de impugnação judicial desses actos, denominado reclamação judicial.

Assim, a reclamação judicial prevista no art. 276.º do CPPT tem como função típica «provocar a intervenção do juiz para dirimir um determinado conflito relativo à actuação da administração nesse processo» (13).

Mas não é qualquer acto da administração praticado no âmbito da execução fiscal que é susceptível de impugnação mediante o meio processual previsto no art. 276.º do CPPT; de acordo com o texto do preceito legal (14), apenas são impugnáveis os actos que sejam lesivos dos direitos e interesses legal-

mente protegidos do executado ou outros interessados, ou seja, os actos susceptíveis de afectar negativamente a esfera jurídica dos particulares, quer retirando-lhes direitos ou impondo-lhes obrigações, quer recusando-lhe o reconhecimento de direitos ou a satisfação de pretensões⁽¹⁵⁾.

Como refere VIEIRA DE ANDRADE, no conceito de acto administrativo impugnável, porque lesivo, só cabem as «*decisões administrativas com eficácia externa [...], em especial os actos cujo conteúdo seja susceptível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos (artigo 51.º/1) – devendo entender-se que actos com eficácia externa são os actos administrativos que produzam ou constituam (que visem constituir, que sejam capazes de constituírem) efeitos nas relações jurídicas administrativas externas*», incluindo-se neste conceito, segundo o Autor «*as decisões que, por si, já produzem os efeitos jurídicos designadamente ablatórios...*»⁽¹⁶⁾.

Regressando ao caso *sub judice*, verificamos que o pedido endereçado pela Executada ao órgão da execução fiscal foi o de que este «*determine expressamente, na presente execução fiscal, a manutenção da interrupção do prazo para a executada [...] intervir em tal execução fiscal e/ou deduzir oposição à mesma*».

Salvo o devido respeito, o pedido não tem conteúdo útil: a interrupção do prazo, nos casos em que a lei a prevê, ocorrerá por força da própria lei (*ope legis*), independentemente de qualquer declaração nesse sentido. Por outro lado, só perante a concreta manifestação do exercício de um direito na execução poderá o órgão da execução fiscal, se para tanto for competente⁽¹⁷⁾ (cfr. arts. 11.º e 151.º do CPPT), verificar em concreto a respectiva tempestividade, designadamente da existência de causas de interrupção ou de suspensão do prazo.

Verdadeiramente, a pretensão deduzida pela Executada junto do órgão da execução fiscal não é um pedido, porque insusceptível de provocar qualquer alteração na sua esfera jurídica, mas uma mera consulta – saber se o órgão da execução fiscal considera o referido prazo interrompido ou não – a que a lei não confere carácter vinculativo.

Por isso, o Chefe do Serviço de Finanças de Vila Real, procurando retirar efeito útil do requerimento da Executada, o tratou como pedido de suspensão da execução fiscal e o indeferiu.

Seja como for, a verdade é que a Executada reclamou judicialmente desse despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Vila Real, não por discordar do indeferimento do pedido de suspensão da execução fiscal, pedido que reafirma não ter sido o por ela formulado, mas porque entende que o pedido que formulou, de “interrupção do prazo para intervir na execução fiscal e/ou para deduzir oposição” deveria ter sido apreciado e deferido e não o foi.

Porém, porque, como deixámos já dito, a decisão do referido pedido ou a omissão dessa decisão não é susceptível de afectar negativamente a esfera jurídica da Executada, pois não lhe retira direito algum nem lhe impõe qualquer obrigação, bem como não lhe recusa o reconhecimento de direito algum ou a satisfação de nenhuma pretensão. A lesão dos direitos ou interesses legítimos da Executada só poderá, eventualmente, ocorrer se e quando ela vier a exercer qualquer direito na execução, designadamente o de deduzir oposição. Só nessa ocasião a entidade competente para conhecer do pedido formulado, ajuizando da tempestividade do exercício desse direito, se pronunciará sobre a eventual interrupção do prazo.

Consequentemente, porque não há obrigação de decisão sobre o pedido formulado pela Executada ao órgão da execução fiscal, também a falta de decisão sobre esse pedido não é susceptível de reclamação judicial. O que bem se compreende, pois, a não ser assim, através da reclamação judicial das decisões, ou da falta delas, relativas a pedidos de consulta formulados quanto às condições processuais respeitantes ao eventual exercício de direitos na execução fiscal, estaria encontrada a maneira de paralisar constantemente a execução fiscal.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Nos termos do disposto no art. 234.º-A, n.º 2, do CPC, aplicável subsidiariamente ex vi dos arts. 2.º, alínea e), e 281.º, do CPPT, admite-se a possibilidade de recorrer do despacho de indeferimento liminar, ou de valor equivalente, proferido em processo de reclamação de acto do órgão da execução fiscal, ainda que o processo tenha valor inferior à alçada.

II - O art. 276.º do CPPT, em sintonia com os arts. 95.º, n.º 1, e 103.º, n.º 2, da LGT, permite ao executado ou a qualquer interessado impugnar judicialmente (reclamar) a decisão proferida ou o acto praticado pelo órgão da execução fiscal, desde que seja lesivo dos seus direitos ou interesses legítimos (cfr. art. 268.º, n.º 4, da CRP).

III - O órgão da execução fiscal não tem de pronunciar-se a título consultivo sobre o prazo para o eventual exercício de direitos do executado, designadamente sobre se esse prazo se encontra ou não interrompido por força da impugnação judicial da decisão que indeferiu o pedido de apoio judiciário.

IV - Consequentemente, porque da falta de pronúncia do órgão da execução fiscal sobre esse pedido não resulta para o executado a lesão de algum seu direito ou interesse legítimo, pois a mesma não tem qualquer repercussão imediata negativa na sua esfera jurídica, também dessa omissão não cabe reclamação ao abrigo do art. 276.º do CPPT.

V - A lesão dos direitos ou interesses legítimos da Executada só poderá, eventualmente, ocorrer se e quando ela vier a exercer qualquer direito na execução, designadamente o de deduzir oposição, pois só nessa ocasião a entidade competente para conhecer do pedido formulado, ajuizando da tempestividade do exercício desse direito, se pronunciará sobre a eventual interrupção do prazo.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida (de indeferimento da reclamação judicial) com a presente fundamentação.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 11 de Setembro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

⁽¹⁾ Embora o Supremo Tribunal Administrativo não tenha competência em matéria de facto nos recursos que lhe são submetidos das decisões dos tribunais de 1.ª instância (cfr. art. 26.º, alínea b), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais), não está impedido e, pelo contrário, está obrigado a considerar as ocorrências processuais reveladas pelos autos, apreensíveis por mera percepção e que são do conhecimento oficioso.

⁽²⁾ Pediu também a substituição da decisão reclamada por outra que satisfaça a pretensão deduzida, mas o tribunal não pode senão anular a decisão administrativa, não podendo substituir-se à autoridade que a proferiu.

⁽³⁾ I.e., no prazo de 8 dias após o termo do prazo para a revogação do acto reclamado, que é de 10 dias se o acto for da autoria do órgão da execução fiscal e de 30 dias, no caso de o acto reclamado ter sido proferido por entidade diversa (cfr. arts. 277.º, n.ºs 2 e 3, e 278.º, n.º 4, do CPPT).

⁽⁴⁾ A final tem aqui o sentido de após a penhora ou a venda, como decorre do n.º 1 do art. 278.º do CPPT. Quanto à interpretação desse preceito e sob o sentido a conferir à expressão «depois de realizadas a penhora e a venda», vide JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação ao art. 278.º, págs. 300-302.

⁽⁵⁾ Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume I, anotação 4 ao art. 6.º, pág. 88 e volume IV, anotação 9 ao art. 280.º, págs. 418/419.

⁽⁶⁾ Referimo-nos à versão da Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, imediatamente aplicável aos processos pendentes, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 5.º da referida Lei.

⁽⁷⁾ «A decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie e determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior nem pode ser impugnada pelas partes, salvo na situação prevista no n.º 3 do artigo 306.º».

⁽⁸⁾ Na versão anterior à da Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, que apenas entrou em vigor em 1 de Setembro de 2013, nos termos do respectivo art. 8.º.

⁽⁹⁾ «É sempre admitido recurso até à Relação, com subida nos próprios autos, do despacho que haja indeferido liminarmente a petição de acção ou o requerimento de providência cautelar».

⁽¹⁰⁾ Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume III, anotação 6 ao art. 209.º, pág. 556.

⁽¹¹⁾ Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume IV, anotação 13 ao art. 280.º, pág. 423/424.

⁽¹²⁾ *Ibidem*.

⁽¹³⁾ RUI DUARTE MORAIS, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2012, pág. 346.

⁽¹⁴⁾ «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».

⁽¹⁵⁾ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., I volume, anotação 3 ao art. 96.º, pág. 28, e IV volume, nota 4 ao art. 276.º, págs. 269-271.

Na jurisprudência, vide os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

de 30 de Julho de 2008, proferido no processo n.º 553/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 7 de Novembro de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2008/32230.pdf>), págs. 887 a 889, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/1263135885d267338025749e003b77c5?OpenDocument>;

de 6 de Fevereiro de 2013, proferido no processo n.º 42/13, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/443d00ab9cdc3b0980257b210039e650?OpenDocument>;

de 14 de Agosto de 2013, proferido no processo n.º 1279/13, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/3630ef16216e025380257be1004ad74f?OpenDocument>.

⁽¹⁶⁾ A Justiça Administrativa, 11.ª edição, Almedina, Coimbra, 2011, pág. 183.

⁽¹⁷⁾ Note-se que, relativamente à oposição à execução fiscal, a competência para aferir da tempestividade nunca seria do órgão da execução fiscal, mas sempre do juiz do tribunal tributário, como decorre do disposto no art. 151.º do CPPT.

Acórdão de 18 de Setembro de 2013.

Processo n.º 55/13-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

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

1. A....., Lda., recorrente nos presentes autos, notificada do acórdão proferido em 26 de Junho 2013, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo Fiscal de Viseu, que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de taxa de promoção relativa ao mês de Março de 2008, vem, ao abrigo do disposto nos artigos 668.º, n.º 1, alíneas c) e d), 668.º n.º 4 e 716.º do CPC (aplicáveis *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT) e 125.º do CPPT, e nos termos de fls. 369 a 382 dos autos, imputar ao referido Acórdão nulidades por violação do princípio do contraditório, por apreciação de matéria de facto e violação da competência em razão da hierarquia, bem como por omissão de pronúncia –por alegada violação de regras comunitárias (em concreto, a norma constante do n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, matéria que alega ser de conhecimento oficioso – e bem assim o vício de inconstitucionalidade (ao não proceder ao reenvio prejudicial para o TJUE requerido pela então recorrente e ao não aplicar aos presentes autos a norma insita do n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão), por alegada violação do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa e, no primeiro caso, também do princípio do juiz legal/natural.

2. Respondeu o Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., nos termos de fls. 385 e segs., no sentido de que *inexistem inequivocamente as nulidades arguidas, devendo manter-se “in totum” o acórdão proferido.*

3. Foram dispensados os vistos, dada a simplicidade da questão.

Cumpra, pois, apreciar e decidir.

4. **Apreciando.**

O Acórdão proferido nos presentes autos limita-se a reiterar, acolhendo na íntegra e reproduzindo a respectiva fundamentação, o já então decidido pelo Acórdão deste Supremo Tribunal de 23 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 29/13.

Este Acórdão 29/13 foi entretanto também arguido de algumas nulidades e inconstitucionalidade pela recorrente (nulidades por violação do princípio do contraditório e por contradição entre os fundamentos e a decisão e inconstitucionalidade pela decisão de não reenvio), sendo que as demais também arguidas nos presentes autos o foram igualmente em relação ao Acórdão deste Supremo Tribunal proferido no rec. n.º 48/13, sendo que, em ambos os casos, todas foram julgadas inverificadas por Acórdãos deste Supremo Tribunal do passado dia 26 de Junho (proferidos nos recursos n.º 29/13 e 48/13).

É este julgamento que também aqui se reitera, nos termos e com os fundamentos constantes dos Acórdãos do STA de 26 de Junho de 2013 — recursos n.º 29/13 e 48/13.

Razão pela qual se indeferirá o requerido.

- **Decisão** –

5. Assim, nos termos e pelos fundamentos constantes dos Acórdãos deste STA de 26 de Junho de 2013 (rec. n.º 29/13 e 48/13), cuja cópia deve ser junta, acordam os juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o requerido.

Custas pela requerente.

Lisboa, 18 de Setembro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

Nota: Os acórdãos supra identificados encontram-se publicados em apêndice ao *Diário da República*, nos volumes correspondentes às datas em que foram proferidos.

Acórdão de 18 de setembro de 2013.

Assunto:

Valor patrimonial tributário. 2ª avaliação. Avaliação em caso de distorção relativamente ao valor normal de mercado. Âmbito do n.º 4 do artº 76º do CIMI.

Sumário:

I — Requerida 2ª avaliação de prédio urbano, esta é feita de acordo com os artºs 38º e segs. do CIMI, tal como determina o n.º 2 do artº 76º do mesmo diploma.

- II — *Existindo distorção relativamente ao valor normal de mercado, a comissão efetua a avaliação em causa e fixa novo valor patrimonial tributário que releva apenas para efeitos de IRS, IRC e IMT, desde que exista pedido do interessado devidamente fundamentado (n.ºs 4 e 6 do art.º 76.º);*
- III — *No caso concreto dos autos, não tendo sido pedida avaliação nos termos e para os efeitos do n.º 4 do citado art.º 76, a avaliação teria de ser efetuada – como foi – com aplicação dos art.ºs 38.º e segs. do CIMI (v. o n.º 2 do art.º 76.º).*

Processo n.º 364/13-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. – “A....., S.A.”, com os demais sinais dos autos, veio recorrer para Tribunal Central Administrativo Norte da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou improcedente a impugnação judicial, deduzida contra o valor patrimonial tributário, resultante da segunda avaliação efetuada ao prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo urbano n.º 3449, no valor de € 1 859 050.00, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

Iª). A sentença fez uma errada interpretação do disposto no artigo 76.º, n.º 4 do CIMI, porquanto o mesmo deverá ser aplicado ao caso sub judice.

IIª). Com efeito, a sentença recorrida ao indeferir a impugnação apresentada com fundamento no facto da não aplicação do disposto no artigo 76.º, n.º 4 do CIMI, está ferida de ilegalidade.

IIIª). Como está bem patente no enunciado supra, os critérios que concorrem para a determinação do valor patrimonial, com base na fórmula elencada no art.º 38.º do CIMI, apesar de aparentemente objetivos, são verdadeiras presunções relativas a certos indicadores do valor de mercado dos imóveis, tomando-se possível que o valor resultante das regras de avaliação seja significativamente superior ao valor de mercado dos mesmos imóveis.

IVª). E que, portanto, ainda que a tributação possa ser efetuada com base em presunções ou estimativas, deverá sempre estar prevista uma “válvula de escape” que as permita afastar.

Vª). Até porque em direito fiscal, não são legalmente admissíveis as presunções absolutas ou inilidíveis.

VIª). Sendo possível que o resultado da avaliação possa vir a ser alterado de acordo com o preço de mercado do imóvel, caso o resultado da avaliação resulte um valor patrimonial superior em mais de 15% do valor de mercado, o que acontece na situação aqui em crise.

VIIª). De facto, a diferença entre o valor da melhor proposta global obtida pela ora Recorrente (€1.200.000,00) e o resultado da segunda avaliação (€ 1.859.050,00), supera, em muito, essa diferença de 15% entre o valor de mercado e o valor da avaliação.

VIIIª). Tendo em conta também que a AT não teve em consideração, não só os valores de mercado por m2 praticados na zona onde se encontra sito o imóvel, bem como o uso continuado do mesmo.

IXª). Ao pugnar pelo valor constante da 2ª avaliação, a sentença ora recorrida viola ainda o princípio da capacidade contributiva, princípio basilar da “constituição fiscal” e vertido no artigo 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, tendo em conta que este princípio funciona como limite e medida valor do imposto, vedando que o legislador adote elementos de ordenação contrários às exigências de justiça fiscal.

Xª). Mais, ao decidir como decidiu o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto concorreu para a violação dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade - artigo 55º da LGT - a que está obrigado, em virtude do disposto no art.º 266.º da CRP.

XIª). Assim, outra não poderá ser a conclusão de que o resultado da 2ª avaliação seja anulado e consequentemente corrigido em conformidade com o valor de mercado, garantindo dessa forma que a tributação seja, de facto, efetuada tendo em consideração a real capacidade contributiva do proprietário, ora Recorrente.

Nestes termos e nos mais de direito, com douto suprimento que se requer, deve a dita sentença ora recorrida ser revogada, com as legais consequências.

2. Não foram apresentadas contra alegações.

3. O TCA Norte, por acórdão exarado a fls. 123 e segts dos autos, declarou-se incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso por entender que este tem por fundamento, exclusivamente matéria de direito.

4. O MP emitiu parecer de fls. 140/141, no sentido de que deveria ser negado provimento ao recurso “...sendo de confirmar o decidido que manteve a avaliação efetuada em 2ª avaliação, de acordo com o sistema legalmente previsto nos arts 38º e ss. do C.I.M.I.”.

5. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

6. Com interesse para a decisão, foram dados como provados na decisão recorrida os seguintes factos:

1º). Em 27.12.2010, a impugnante apresentou no Serviço de Finanças da Vila Nova de Gaia, modelo 1, por ter concluído obras de edificação e melhoramentos no prédio urbano inscrito sob o artigo P 3449, da freguesia de Pedroso (fls. 11 do P.A. apenso aos autos);

2º). Em 09.02.2011, a Administração procedeu à avaliação do prédio onde foram considerados os seguintes valores:

| | VT | vc | A | CA | CI | CQ | CV |
|------------------------|--------------|--------|-----------|------|------|-------|------|
| 1ª Avaliação | 1 956 890.00 | 603.00 | 6760,9490 | 0,60 | 1,00 | 1,000 | 0.80 |

(fls. 12 a 14 do P.A. apenso aos autos);

3º). Em 17.03.2011, a impugnante requereu a 2ª avaliação e indicou o perito B..... (fls. 16 a 17 do P.A. apenso aos autos);

4º). Em 03.05.2011, a Administração procedeu à segunda avaliação do prédio onde foram considerados os seguintes valores:

| | VT | VC | A | CA | CI | CQ | CV |
|------------------------|-------------|--------|-----------|------|------|-------|------|
| 2ª Avaliação | 1859 050.00 | 603,00 | 6760,9490 | 0,60 | 1,00 | 0,950 | 0,80 |

(fls.20 a 22 do P.A. apenso aos autos);

5º). Em 08.07.2011 foi deduzida a presente impugnação.

7. A decisão recorrida julgou improcedente a impugnação por entender que a avaliação foi efetuada de acordo com a fórmula prevista no artº 38º do CIMI e que o legislador não considerou expressamente o preço de mercado como fator de avaliação porque o valor médio de construção de 603,00 euros apurado obedece ao valor fixado para o ano de 2010 (Portaria n.º 1456/2009, de 30.12).

Relativamente à violação dos princípios constitucionais da igualdade, capacidade contributiva, da justiça e da proporcionalidade invocada na petição inicial, a sentença invocou que a recorrente limitou-se a alegar genericamente a violação de tais princípios, invocando os respetivos “nomen juris” mas não desenvolvendo qualquer esforço interpretativo no sentido de substanciar essas violações. Assim sendo, não tendo sido alegados fatos que demonstrem aquelas violações, não pode ser apreciada tal matéria já que não cabe aos tribunais tratar de questões teóricas, antes de questões concretas que as partes submetem à sua apreciação.

Para a recorrente, o resultado da avaliação tem de ser alterado de acordo com o preço de mercado do imóvel, caso o resultado da avaliação resulte um valor patrimonial superior em mais de 15% do valor de mercado, o que acontece na situação dos autos.

A AT não teve em consideração, não só os valores de mercado por m2 praticados na zona onde se encontra sito o imóvel, bem como o uso continuado do mesmo.

Deveria, assim, ser aplicado o disposto no artº 76º, n.º 4 do CIMI, o que a sentença recorrida desconsiderou, não julgando aplicável ao caso essa norma.

Vejamos se este entendimento procede.

7.1. De acordo com o disposto no artº 38º, n.º 1 do CIMI a determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão:

$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$ em que:

V_t = valor patrimonial tributário;

V_c = valor base dos prédios edificados;

A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;

C_a = coeficiente de afetação;

C_l = coeficiente de localização

C_q = coeficiente de qualidade e conforto;

C_v = coeficiente de vetustez.

Quanto ao valor “ V_c ” da referida fórmula, diz o n.º 1 do artº 39º do mesmo diploma que ele corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25 % daquele valor.

E dispõe ainda o artº 62º, n.º 1, alínea d) do CIMI que compete à CNAPU propor anualmente, até 30 de novembro, para vigorar no ano seguinte, o valor médio de construção por metro quadrado,

ouvidas as entidades oficiais e as associações privadas do setor imobiliário urbano, sendo a proposta aprovada por portaria do Ministro das Finanças. (n.º 3)

Dando cumprimento a estas normas, a Portaria n.º 1456/09, de 30 de dezembro, veio determinar o seguinte:

“1.º É fixado em € 482,40 o valor médio de construção por metro quadrado, para efeitos do artigo 39.º do CIMI, a vigorar no ano de 2010.

2.º A presente portaria aplica-se a todos os prédios urbanos cujas declarações modelo n.º 1, a que se referem os artigos 13.º e 37.º do CIMI, sejam entregues a partir de 1 de janeiro de 2010.”

Ora, tendo a declaração mod. 1 sido apresentada em 27.12.2010, é aplicável ao caso dos autos o valor de 482,40 euros por m², valor este acrescido de 25%, tal como determina o n.º 1 do art.º 39º cima referido, o que dá o “Vc” de 603,00 euros constante da fórmula do n.º 4 do probatório supra.

Por aqui se vê então que não tem razão a recorrente ao pretender a aplicação do valor de mercado do metro quadrado.

7.2. Vejamos agora se se mostra violado o disposto no art.º 76º, n.º 4 do CIMI.

Relativamente a 2ª avaliação de prédios urbanos, diz o art.º 76º citado:

“4- Não obstante o disposto no n.º 2, desde que o valor patrimonial tributário, determinado nos termos dos artigos 38.º e seguintes, se apresente distorcido relativamente ao valor normal de mercado, a comissão efetua a avaliação em causa e fixa novo valor patrimonial tributário que releva apenas para efeitos de IRS, IRC e IMT, devidamente fundamentada, de acordo com as regras constantes do n.º 2 do artigo 46.º, quando se trate de edificações, ou por aplicação do método comparativo dos valores de mercado no caso dos terrenos para construção e dos terrenos previstos no n.º 3 do mesmo artigo.

5- Para efeitos dos números anteriores, o valor patrimonial tributário considera-se distorcido quando é superior em mais de 15 % do valor normal de mercado, ou quando o prédio apresenta características valorativas que o diferenciam do padrão normal para a zona, designadamente a sumptuosidade, as áreas invulgares e a arquitetura, e o valor patrimonial tributário é inferior em mais de 15 % do valor normal de mercado. (Este número tem redação dada pelo art.º 93º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro)

6- Sempre que o pedido ou promoção da segunda avaliação sejam efetuados nos termos do n.º 4, devem ser devidamente fundamentados”.

Destas normas se conclui, desde logo que:

a) Tem de existir um pedido devidamente fundamentado para que se possa apurar, nomeadamente, se o valor patrimonial tributário se apresenta distorcido relativamente ao valor de mercado;

b) O valor que vier a ser apurado releva apenas para efeitos de IRS, IRC e IMT.

Ora, o pedido de 2ª avaliação formulado pela recorrente não foi efetuado nem fundamentado ao abrigo destas normas do art.º 76º citado, pelo que, assim sendo, a avaliação teria de ser feita, como foi, de acordo com os art.ºs 38º e segs. do CIMI, tal como determina o art.º 76º, n.º 2.

Na verdade, no requerimento do pedido de 2ª avaliação, a recorrente limitou-se a invocar a vetustez, o uso do imóvel e a reclamar uma avaliação em termos de valor de mercado, pedindo a “reavaliação do imóvel tendo em conta não o valor técnico mas o valor efetivo do terreno” (v. fls. 42).

Concluimos então, tal como a sentença recorrida, que a avaliação não padece do vício que lhe é imputado.

7.3. Nas conclusões VIIIª) a Xª), refere a recorrente que a AT não teve em consideração, não só os valores de mercado por m² praticados na zona onde se encontra sito o imóvel, bem como o uso continuado do mesmo e que por isso, a sentença recorrida, ao pugnar pelo valor constante da 2ª avaliação, viola o princípio da capacidade contributiva, princípio basilar da “constituição fiscal” e vertido no artigo 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, tendo em conta que este princípio funciona como limite e medida valor do imposto, vedando que o legislador adote elementos de ordenação contrários às exigências de justiça fiscal, bem como concorreu para a violação dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade - artigo 55º da LGT - a que está obrigado, em virtude do disposto no art.º 266.º da CRP.

Ora, embora a recorrente não explicita em que medida esses princípios saem violados, sempre se dirá que tal não sucede, pois que, o critério de avaliação se aplica do mesmo modo a todos os imóveis, se baseia em critérios objetivos e, relativamente a distorção com valores de mercado, a lei permite uma avaliação especial para efeitos de IRS, IRC e IMT, desde que seja requerida e devidamente fundamentada.

Pelo que ficou dito, o recurso improcede.

8. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 18 de setembro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 18 de Setembro de 2013.**Assunto:**

Transmissibilidade de Prejuízos Fiscais. Acto de Deferimento Tácito. Revogação do Acto.

Sumário:

A circunstância de o acto expresso de indeferimento do pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais ter sido emitido depois do seu deferimento tácito, confere-lhe uma dimensão revogatória implícita, por substituição, pelo que o prazo para essa revogação não é ilimitado, mas sim um prazo limitado de um ano contado da data em que se formou o deferimento tácito, em conformidade com o disposto nos arts. 140º e 141º do CPA, subsidiariamente aplicáveis por força do preceituado nos arts. 2º, alínea c), da LGT e 2º, alínea d), do CPPT, em conjugação com o disposto no art. 58º do CPTA.

Processo n.º 1180/11-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, a fls. 922 e segs., que julgou improcedente a acção administrativa especial tendente à anulação do acto expresso de indeferimento do pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais apurados pela sociedade B....., S.A. - Sucursal em Portugal, vertido no Despacho n.º 17/2007-XVII, de 05.01.2007, do Exm^o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, bem como à condenação desta Entidade à prática de acto de deferimento desse pedido.

As alegações dos recursos mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

1. Por força do decidido no douto acórdão STA n.º 1076/08-30 de 29.10.09, que antecedeu o douto Acórdão proferido pelo TCA Sul em 30.06.11 e ora recorrido, ficou este último tribunal de se pronunciar sobre as questões que foram suscitadas na acção administrativa especial como fundamentos anulatórios do despacho impugnado e que tinham que ver com o abuso de direito, a fundamentação do acto, bem como a violação dos princípios constitucionais da boa-fé, imparcialidade, igualdade e proporcionalidade, o que fez, ainda que em moldes que, salvo o devido respeito, não colhem.

2. Quanto ao mais, o douto acórdão recorrido manteve o decidido no seu douto acórdão de 15.07.08, reincidindo nos mesmos vícios e virtudes.

3. De acordo com o douto acórdão recorrido “são as seguintes as questões a decidir: se no caso se formou acto tácito de deferimento sobre o pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais das sucursais; e tendo-se formado, se o mesmo é ilegal, como tal podendo ser revogado por posterior acto expresso”.

4. Conclui o Meritíssimo Tribunal a quo - e bem - que no caso sub judice se formou efectivamente o acto tácito, sustentando, no entanto, que esse mesmo acto tácito foi revogado por acto expresso fundado na ilegalidade do primeiro.

5. Conclui ainda o Meritíssimo Tribunal a quo que a revogação desse acto tácito pela Administração não foi legítima porquanto o acto tácito não padece de qualquer ilegalidade, ou seja, a ora Recorrente cumpria as exigências do artigo 69º do CIRC.

6. Concluiu ainda - e por fim - o Meritíssimo tribunal a quo que a análise da legalidade do acto em causa é matéria que não compete aos tribunais sindicarem por se tratar de domínios de discricionariedade técnica da Administração, indeferindo assim as mais que legítimas pretensões da ora Recorrente.

7. No que respeita à análise sobre a revogabilidade do acto tácito por acto expresso, o douto acórdão recorrido incorre num gravíssimo erro na apreciação do direito e no julgamento do caso: o acto tácito de deferimento ocorreu em 21 de Fevereiro de 2005, e o acto de revogação do acto tácito fundado na ilegalidade deste por acto expresso, ocorreu em 5 de Janeiro de 2007, sendo certo que entre a ocorrência do acto tácito e a revogação do mesmo passou bem mais do que um ano, que é o prazo máximo admissível para recurso contencioso, o que viola, desde logo, o artigo 141º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), interpretado em articulação com o disposto no artigo 58º n.º 2 alínea a) do Código do Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

8. Foram alegadas pela ora Recorrente ao longo da sua p.i. diversas questões que, não se prendendo com a posição que se adopte a respeito da discricionariedade ou margem de livre apreciação, foram erradamente apreciadas.

9. Refere-se a ora Recorrente ao alegado abuso de direito na figura de um venire contra factum proprium, decorrente de num primeiro momento a Administração Fiscal ter entendido que a operação apresentada pela Recorrente preenchia todos os requisitos para a aplicação do DL n.º 404/90 e, num segundo momento, ter recusado a verificação desses mesmos requisitos, negando a aplicação do regime de neutralidade previsto no 69º do CIRC, situação que configura uma violação flagrante do princípio da igualdade quando perspectivado na sua dimensão objectiva, ou seja, na proibição do arbítrio.

10. Ora, a análise de tal contradição não é matéria que não possa ser sindicada pelos tribunais.

11. Refere-se ainda a ora Recorrente à sua alegação de violação dos princípios da boa fé, da imparcialidade, da proporcionalidade e da legalidade — Cfr. arts. 55º da LGT e 266º da Constituição da República Portuguesa - o que se traduz num vício de violação de lei.

12. Refere-se ainda a Recorrente à alegação que fez de violação do princípio da igualdade (artigo 55º da LGT), desta feita na sua dimensão subjectiva, ou seja, de proibição de discriminações injustificadas entre cidadãos, na medida em que o Fisco entendeu decidir os presentes autos em clara contradição com o que havia feito no Despacho n.º 3137/2003 do SEAF de 18.12.03, proferido relativamente a outro contribuinte, a propósito do conceito de “razões económicas válidas”.

13. Num caso o Fisco entendeu que para efeitos do disposto no artigo 69º, n.º 2, do CIRC, os critérios de verificação das “razões económicas válidas” devem ser os mesmos que estão na base da apreciação dos requerimentos apresentados ao abrigo do DL 404/90, de 21 de Dezembro. No caso da ora Recorrente não.

14. E não se diga que cada caso é um caso, pois que o que se discute aqui é a dualidade de critério e não a diversidade dos factos.

15. Refere-se igualmente e de forma muito vincada à alegação - cfr. pontos 237 e ss da p.i. - de violação dos artigos 124º e 125º do Código de Procedimento Administrativo (CPA).

16. Ora, salvo o devido respeito, as referidas matérias foram erradamente julgadas e devem por isso ser reapreciadas com vista a colmatar um clamoroso erro de julgamento, pois não se pode permitir uma enormidade como a que foi cometida no caso em apreço pois que nem tudo pode caber no saco opaco da discricionariedade.

17. Ocorre ainda uma nulidade do douto acórdão recorrido quando na respectiva pág. 44 se limita a referir, a propósito da alegada ocorrência de “erro grosseiro ou manifesto”, que “no caso dos autos, tal espécie não ocorreu- copiando aí a contestação da Fazenda Pública - sem que, porém, apresente, os fundamentos de facto em que assenta tal consideração.

18. Acresce referir que não havia motivo para que a prova sobre o montante da situação líquida não fosse feita. Trata-se do elemento de facto em que assentou a decisão da Administração Fiscal - foi o pressuposto da aplicação Despacho n.º 79/2005 do SEAF transposto para a Circular 7/2005, de 16 de Maio de 2005 - trata-se de um facto que foi desde o início impugnado pela ora Recorrente, sendo certo que apurar qual seja o valor da situação líquida da sucursal não implica discricionariedade técnica ou o preenchimento de um conceito vago ou indeterminado.

19. Com vista a tal prova a ora Recorrente apresentou testemunhas, documentação bastante - contas e parecer dos Revisores Oficiais de Contas - e requereu ainda, por mera cautela, a realização de prova pericial se bem que como se pode ler no despacho de esclarecimento de 6 de Dezembro de 2007 (fls. 505 e ss), toda essa prova foi implicitamente julgada desnecessária sem que para o efeito tenha sido apresentado qualquer fundamento, o que viola o disposto no artigo 90º, n.º 2 do Código de Processo dos Tribunais Administrativos.

20. O tribunal a quo não julgou tal facto relevante para o julgamento do caso, nem apreciou tão pouco a matéria vertida nos pontos 118 a 126, e sobretudo nos artigos 227 a 231 da p.i., sendo certo que saber qual a situação líquida era e é um facto fundamental para aferir se foi legal ou não legal a aplicação no caso em apreço do Despacho n.º 79/2005 do SEAF transposto para a Circular 7/2005, de 16 de Maio de 2005, e, bem assim, para aferir se há ou não um erro manifesto e grosseiro. Trata-se de uma insuficiência da matéria de facto que importa suprir.

21. Por fim, entende a Recorrente que tendo o Meritíssimo tribunal a quo analisado o caso em apreço concluindo pela existência e verificação dos pressupostos do artigo 69º do CIRC e pela invalidade do acto de revogação do acto tácito por não ocorrência de ilegalidades, mas tendo declarado rever a sua posição tendo em conta a jurisprudência citada do STA - cfr. pág. 43 e ss. do douto acórdão recorrido - decidindo o caso desfavoravelmente à pretensão da ora Recorrente, o TCA acabou por violar o artigo 69º do CIRC e a Directiva Comunitária 90/434/CEE no seu artigo 11º, n.º 1, alínea a) e, bem assim o princípio da interpretação conforme.

22. Violou ainda o disposto no artigo 8º do Código Civil, ao interpretar a mesma no sentido de que o TCA deve uma obediência cega à jurisprudência do STA e não já à jurisprudência do TJCE, ou seja, optou, não obstante estar de acordo com a respectiva decisão, por não decidir a questão com

recurso ao caso análogo vertido na jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, mais concretamente, no douto Acórdão A. LEUR-BLOEM, proferido em de 17 de Julho de 1997, interpretando o artigo 8º do CC no sentido de um dever cego e acrítico pelas decisões do STA quando nada disso ressalta da referida norma.

23. Tal conduta implica igualmente uma nulidade do douto acórdão recorrido.

24. A Recorrente reitera o seu pedido de reenvio prejudicial - desta feita obrigatório nos termos do artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (antigo artigo 234º, § 3º do Tratado CE) - para o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, pois que entende, e espera que esse Venerando Supremo Tribunal Administrativo o entenda também, que o caso em apreço implica a necessária interpretação do artigo 69º do CIRC à luz da Directiva Comunitária 90/434/CEE e dos seus princípios e, bem assim, que são pertinentes as seguintes questões oportunamente colocadas pela ora Recorrente e que, salvo melhor opinião, mantêm a sua actualidade e interesse para uma justa decisão do presente pleito.

25. Sobre o sentido e alcance do disposto no artigo 11º, n.º 1 alínea a) da Directiva 90/434/CEE, nomeadamente: Qual a “ratio legis” subjacente a esse preceito? Qual o conteúdo do conceito “razões económicas válidas”? Qual o conteúdo do conceito “reestruturação ou racionalização das actividades” de sociedades participantes em operações abrangidas pela Directiva 90/434/CEE? Em que medida tais conceitos consubstanciam conceitos indeterminados susceptíveis de corresponder a matéria de discricionariedade técnica, com uma longa margem de livre apreciação das Administrações dos Estados-Membros? É admissível interpretar o conceito “razões económicas válidas” no sentido de tais razões inexistirem sempre que, numa concreta operação de entrada de activos, como seja a transmissão de estabelecimento comercial de uma sucursal de uma sociedade comercial com sede num Estado-Membro para uma sociedade comercial residente noutro Estado-Membro, o valor patrimonial dessa sucursal, apurado em momento anterior ao da referida entrada de activos, seja negativo, bastando para a formulação daquela conclusão a apreciação e verificação única e exclusiva deste critério?

26. Resulta do disposto na Directiva 90/434/CEE e das demais disposições aplicáveis de direito da União Europeia que a apreciação efectuada pelas Administrações dos diferentes Estados-Membros, no contexto da aplicação do regime resultante da mencionada Directiva, da existência de razões económicas válidas deve poder ser objecto de apreciação jurisdicional ou, pelo contrário, não pode ser fiscalizado, no ponto específico, pelos tribunais, salvo erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal?

27. Para além dos casos previstos no artigo 11º da Directiva 90/434/CEE, em que medida e em que circunstâncias podem os Estados-Membros restringir, seja através do acto de transposição, seja por qualquer outro modo, o regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes resultante da aplicação dos restantes preceitos da mencionada Directiva?

Termos em que o presente recurso deve ser admitido e considerado totalmente procedente, por provado, devendo, em consequência, o acórdão recorrido ser substituído por outro que considere procedente a acção administrativa especial, com a consequente anulação do despacho do SEAF de 05 de Janeiro de 2007.

1.2. A entidade recorrida contra-alegou para sustentar a manutenção do julgado, tendo concluído do seguinte modo:

I. O douto Acórdão recorrido, ao julgar improcedente a Acção Administrativa Especial, fez uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos, motivo pelo qual deve ser mantido.

II. As questões que foram objecto de análise no Acórdão recorrido foram assim sumariadas: «Se no caso se formou acto tácito de deferimento sobre o pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais das Sucursais. E, tendo-se formado, se o mesmo é ilegal. Como tal podendo ser revogado por posterior acto expresso.»

III. Contrariamente ao alegado pela Recorrente no que se refere à sindicabilidade do acto, o douto Acórdão recorrido fez uma correcta interpretação e aplicação do artigo 69º n.º 2 do CIRC. É que, também quanto a esta questão a Jurisprudência e a Doutrina têm seguido o entendimento de que, estamos perante conceitos indeterminados cujo preenchimento cabe à Administração.

IV. Donde, apesar deste juízo não poder ser fiscalizado pelos tribunais através de um controlo jurisdicional pleno, existe essa possibilidade, na medida em que os Tribunais sempre podem exercer controlo através da verificação da existência de erros grosseiros ou se existe manifesta desadequação legal, como defende o Prof Freitas do Amaral.

V. De tudo o supra exposto, se conclui que o Douto acórdão andou bem, na análise e na interpretação que fez dos conceitos indeterminados e da sua sindicabilidade, não se verificando sequer a inconstitucionalidade alegada, pois em ultima instância, aqueles conceitos são sempre objecto de controlo na medida em que o Tribunal tem sempre o poder de verificar a existência de erros grosseiros ou manifesta desadequação legal.

VI. E no caso dos autos esse controlo foi exercido, conforme supra referido no excerto transcrito do Acórdão recorrido.

VII. Assim, não são sustentáveis os vícios imputados ao douto Acórdão recorrido, porque o Tribunal exerceu o controlo que lhe é permitido por lei. E, nem se verificam as invocadas violações aos princípios legais, tendo concluído e bem o douto Acórdão recorrido, pela não existência de qualquer violação dos princípios da boa-fé, imparcialidade, igualdade e proporcionalidade, bem como, pela não existência de fundamentos anulatórios do despacho impugnado por não ter ocorrido o abuso do direito e o acto se encontrar devidamente fundamentado.

VIII. A Recorrente Jurisdicional defende ainda que a interpretação que a AT fez do n.º 2 do artigo 69º do CIRC é desconforme ao direito comunitário, violando o artigo 11º da Directiva n.º 90/434/CEE de 23 de Julho de 1990, mas não tem razão.

IX. Desde logo, porque existem excepções a essa obrigação, conforme ficou supra demonstrado, nomeadamente pela jurisprudência citada (Rec. 021012 de 08-10-97 do STA e Ac. STA 1132/05 de 23/10/2007).

X. E, por outro lado, como se retira do recente acórdão do TJCE de 10/11/2011 proferido no processo C-126/10, em que as questões prejudiciais, são em grande parte coincidentes com as invocadas no presente recurso, verifica-se que neste caso, se torna completamente inútil o reenvio prejudicial.

XI. Não havendo, assim, dúvidas nem sobre a interpretação do artigo 69º n.º 2 do CIRC nem esta é desconforme ao artigo 11º da Directiva n.º 90/434/CEE de 23 de Julho de 1990.

XII. Pelo exposto, não se impõe o reenvio prejudicial dado que esta pronúncia não é essencial à decisão, nem está em causa a uniformidade da interpretação de normas comunitárias ou da sua validade e porque na situação dos autos se aplica a teoria do acto claro.

XIII. Por tudo o que ficou exposto, se deve manter o acórdão recorrido, por não padecer de nenhum dos vícios que lhe são assacados pela Recorrente Jurisdicional nem quaisquer outros.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Supremo Tribunal, notificado nos termos e para os efeitos previstos no art. 146º n.º 1 do CPTA, veio informar que não se pronunciava 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 (arts.9º n.º 2 e 146º n.º 1 CPTA)».

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

2. A sentença julgou provada a seguinte matéria de facto perante os “documentos e processo administrativo juntos e articulação das partes”:

1. Por requerimento entrado em 20.08.2004 dirigido ao Exmº Ministro das Finanças, a ora autora veio peticionar que, no quadro de uma operação de reestruturação do grupo A..... em Portugal, fosse concedida a autorização prevista no art. 69º n.º 1 do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, permitindo a transmissibilidade de prejuízos fiscais entre entidades aí melhor identificadas, conforme documento que se junta e se dá por inteiramente reproduzido, bem como respectivos 5 anexos que o compunham (cfr. fls. 55 e ss dos autos e processo instrutor);

2. Naquela altura a Administração Fiscal exigia como elementos de apresentação necessária para uma correcta instrução do procedimento os elencados nas instruções difundidas através da Circular n.º 6, de 2 de Abril de 2002, emitida pela Direcção de Serviços de IRC (cfr. doc. de fls. 147 que se dá por reproduzido na íntegra para todos os legais efeitos).

3. O referido requerimento foi de iniciativa da A. mas existiam outras entidades envolvidas na operação de reestruturação do grupo A....., como decorre do doc.1 e seus anexos a saber:

- B....., S.A. -Sucursal em Portugal, sociedade de direito Espanhol, com sucursal domiciliada sita (...), matriculada na Conservatória do Registo Comercial de (...) sob o número (...) Pessoa Colectiva n.º (...) (adiante apenas referida por "Sucursal" ou "Sucursal de empresa espanhola");

- C....., SGPS, Lda., com sede (...) com o capital social de EUR 5.000.000, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de (...) sob o número (...), Pessoa Colectiva n.º (...) (adiante apenas referida por "SGPS");

- D....., Lda., com sede (...), com o capital social de EUR 500.000, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de (...), sob o número (...), Pessoa Colectiva n.º (...) (adiante apenas referida por "D.....");

- E..... Lda., com sede no (...), com o capital social de EUR 150.000, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de (...), sob o número (...), Pessoa Colectiva n.º (...) (adiante referida por "E.....").

4. Como resulta dos mesmos documentos, as entidades intervenientes - residentes e não residentes - no referido processo de reestruturação integram o grupo A....., o qual é dominado pela Sociedade de direito Alemão A..... AG, cujo capital é maioritariamente detido por

investidores europeus e norte-americanos e se encontra admitido à negociação nas principais bolsas de valores mundiais.

5. Como emerge dos referidos documentos, a operação de reestruturação assentava, fundamentalmente, no seguinte:

a) A Constituição pela SGPS de uma Instituição Financeira de Crédito em Portugal, a ora A., o que ocorreu em Maio de 2004, conforme cópia de certidão está junta a fls. 154 e se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

b) A transferência, na modalidade de entrada de activos, pela B....., S.A., dos elementos patrimoniais afectos à Sucursal para a ora A., tendo como contrapartida partes do capital da sociedade beneficiária a receber em resultado do aumento do respectivo capital social (cfr. doc. fls. 55 e anexo V).

c) A extinção da Sucursal (cfr. doc. de fls. 55 e ss);

6. À data da apresentação do requerimento que constitui o doc. de fls. 55 e ss, e como flui do seu art. 9º, a Sucursal apresentava um reporte de prejuízos fiscais no valor de EUR 8.214.089,44.

7. Através de requerimento de 4 de Março de 2004, a A., acompanhada das outras entidades intervenientes na operação de reestruturação, solicitou que lhe fossem concedidas as isenções fiscais previstas no Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro, e, ainda, a dispensa do pagamento de emolumentos e outros encargos legais previstos naquele diploma, para os actos de concentração resultantes da mesma operação de reestruturação, nos termos explanados no documento junto a fls. 161 e ss e respectivos 3 anexos que se dá por inteiramente reproduzido.

8. Esse pedido foi deferido, através de despacho de S. Exª o SEAF, e comunicado à ora A. por ofício da Direcção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património (DSISTP), que está junto a fls. 253 e se dá por inteiramente reproduzido, no qual se refere, além do mais, que "... chama-se a atenção (...) mas também aos serviços de inspecção tributária cujo despacho (o de deferimento) - deverá ser comunicado".

9. Perante o requerimento dito em 1., a Administração notificou a A. por meio do ofício n.º 000181 da DGCI - Direcção de Serviços de IRC (adiante "DGCI"), datado de 5 de Janeiro de 2005, para apresentar comprovativo de inexistência de dívidas à Segurança Social e à Fazenda Nacional, conforme documento que está junto a fls. 254 e se dá por reproduzido.

10. A A., através do ofício de 11 de Janeiro de 2005, procedeu à junção ao processo instrutor das certidões solicitadas atestando a inexistência daquele tipo de dívidas (cfr. doc. de fls. 255 a 257).

11. Em Junho de 2005, foi solicitado à A., através do Ofício n.º 016542 da DGCI, datado de 08 de Junho de 2005, que, em conformidade com o despacho n.º 79/2005-XVI, de 15 de Abril de 2005, de S. Exª o SEAF, comprovasse a inexistência de dívidas à Segurança Social de todas as sociedades intervenientes na operação de entrada de activos, tendo ainda sido apontada a existência de dois processos de execução fiscal pendentes sobre a sociedade contribuidora, a Sucursal, conforme documento constante de fls. 258 que se junta e se dá por inteiramente reproduzido.

12. A A. respondeu ao referido ofício em 27 de Julho de 2005, tendo através do ofício que se encontra a fls. 262 e ss, que se dá por inteiramente reproduzido.

13. A A. foi notificada pelo Ofício n.º 015397 da DGCI, datado de 06 de Junho de 2006, que está junto a fls. 290 e se dá por reproduzido, através do qual lhe foi solicitada a prestação de um conjunto adicional de esclarecimentos, a saber):

a) Comprovativo de que relativamente à sociedade não residente se verificavam as condições estabelecidas no artº 3º da Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990;

b) Indicação de data a partir da qual a transferência de activos produz efeitos;

c) Cópia do registo de encerramento da representação permanente em Portugal da sociedade.

14. O encerramento já tinha sido apresentado junto da Administração Fiscal, como resulta dos documentos juntos de fls. 291 a 317 os quais se dão por reproduzidos.

15. E a A. procedeu à entrega dos elementos adicionais solicitados pela DGCI e referidos em 14., o que fez, por meio de carta datada de 26 de Julho de 2006, que se encontra a fls. 318 e ss e se dá por integralmente reproduzida.

16. Em Novembro de 2006, a A. foi notificada pela DGCI, por meio de carta registada, do projecto de decisão conforme doc. junto a fls. 367 e ss e se dá por integralmente reproduzido.

17. A A. não apresentou qualquer resposta.

18. A decisão de indeferimento está consubstanciada no Despacho n.º 17/2007-XVII, de 5 de Janeiro de 2007, de S.E. o SEAF e foi comunicada à A. pelo Ofício n.º 01238 da DGCI, datado de 17 de Janeiro de 2007, que se encontra fotocopiado a fls. 372 onde consta a seguinte fundamentação:

«Assunto: TRANSMISSÃO DE PREJUÍZOS, art. 69º CIRC

Exm's Senhores:

Relativamente ao assunto em epígrafe, informo que de acordo com o Despacho n.º 17/2007 -XVII, de 2007.01.05, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais por delegação de competências (Despacho

17829/2005 (2a Série), publicado no D.R. n.º 159, II Série, de 2005.08.19), foi indeferido o V/pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais com base nos seguintes fundamentos:

1. A operação apresentada consubstancia uma entrada de activos nos termos do n.º 3 do artigo 67º do Código do IRC.

Cumpridos os requisitos, o regime de transmissibilidade de prejuízos consignado no artigo 69º do Código do IRC aplica-se a esta operação, com as necessárias adaptações, por força do n.º 3 deste artigo, desde que relativamente à sociedade não residente se verifiquem as condições estabelecidas no art. 3º da Directiva n.º 90/434/CEE.

2. No Balanço de 2003, a sociedade contribuidora B..... Sucursal apresenta uma Situação Líquida com o valor negativo de 10.048.360,88 €. O mesmo acontece para os exercícios de 2001 e 2002.

3. A autorização para transmissibilidade dos prejuízos fiscais nos termos do artigo 69º do Código do IRC, depende da verificação das seguintes condições:

— Tratar-se de uma operação das operações elencadas no artigo 67º do mesmo diploma,

— Verificar-se a apresentação de requerimento pelos interessados até ao fim do mês seguinte ao do registo da operação na conservatória do registo comercial.

— Demonstração de que “a fusão (ou outra operação enquadrável no regime de neutralidade, com as necessárias adaptações) é realizada por razões economicamente válidas e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva”.

Verificando-se as duas primeiras condições resta-nos a última que, por remissão do n.º 3 do artº 69º do referido diploma, será avaliada e sujeita a um plano específico de dedução dos prejuízos tal como nos casos de fusões.

Ora, acontece que um dos pressupostos de avaliação do interesse económico das operações é o valor do património líquido ou situação líquida do último balanço antes da operação e que, no caso de ser negativo, evidencia que não existe interesse económico na sua integração. De facto, no caso de integração de uma entidade que tem um património inferior a zero, o seu contributo para o redimensionamento e desenvolvimento da empresa é negativo.

No presente caso, não podemos falar em capital próprio mas no somatório das rubricas que constituem a Situação Líquida da Sucursal que, como se verifica, é negativo. Não é possível considerar que foi com o contributo dos valores negativos da sucursal que a sociedade conseguiu obter melhores resultados que os projectados. Sendo a situação líquida da sucursal negativa, os elementos patrimoniais negativos superam os positivos, o seu valor é ainda menor que zero e o remanescente da sua extinção vai reduzir o património da requerente com o peso das suas obrigações.

E, ainda que se considerasse que existia interesse económico, os próprios valores conduzem a que na prática, ainda que se permitisse a transmissibilidade dos prejuízos fiscais, não podiam ser deduzidos, uma vez que a aplicação do plano específico de dedução dos prejuízos fiscais, a que se refere o n.º 4 do artigo 69º do Código do IRC, e concretizado no n.º 7 do Despacho n.º 79/2005 do SEAF, impõe determinados limites que inviabilizam estas deduções.

4. De facto, tal como resulta do Despacho supramencionado, os prejuízos fiscais das sociedades incorporadas só podem ser deduzidos até ao limite do acréscimo do lucro tributável que resulta da fusão, mas com um segundo limite, a ser observado cumulativamente: a transmissão dos prejuízos fiscais fica limitada ao peso do património líquido da empresa incorporada no património líquido total das sociedades envolvidas na fusão. Ou seja, pretende-se limitar a dedução dos prejuízos em função do contributo da sociedade incorporada para os resultados futuros da sociedade incorporante, considerando-se que o mesmo será proporcional ao peso relativo que o património da sociedade incorporada tem na soma dos patrimónios das entidades envolvidas na operação, sendo que, quando esse peso relativo é próximo de zero, a dedução fica limitada a uma pequeníssima percentagem do acréscimo do lucro tributável da sociedade incorporante. Logo, quando esse peso é negativo, não é possível efectuar qualquer dedução.

5. No que respeita ao prazo de deferimento tácito, refira-se que, embora o processo tenha dado entrada nos serviços a 2004/08/20, faltavam os comprovativos das exigências constantes do art. 3 da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, e o registo do encerramento da sucursal. Só a 2006/07/27 é que foram reunidos os elementos (faltando ainda o registo do encerramento da sucursal) necessários para apreciação do pedido, pelo que consideramos que o prazo para contagem do deferimento tácito não começou ainda a contar.

Mas, ainda que se considerasse que a contagem do prazo para o deferimento tácito se iniciou com a entrega dos elementos solicitados ao contribuinte, através do n/ ofício n.º 16542, de 05/06/08, a qual ocorreu em 05/07/28 (uma vez que os restantes elementos só foram solicitados quase um ano depois), então o deferimento tácito do pedido teria ocorrido em 06/01/28. Porém, um acto de deferimento tácito é sempre passível de revogação com fundamento em ilegalidade e dentro do prazo de um ano (artigos 140º e 141º do CPA, conjugados com o art. 28º, n.º 1 alínea c) da LPTA.

Tendo a requerente sido notificada para exercer o direito de audição através do n.º/ ofício registado, n.º 29133 de 06/11/22, não foi obtida qualquer resposta, decorrido o prazo para o efeito.

Esta decisão poderá ser atacada nos termos do artigo 66º e seguintes do Código do Processo dos Tribunais Administrativos, através da interposição de acção administrativa especial, no prazo de três meses a contar da presente notificação.».

3. A presente acção administrativa especial vem deduzida contra o despacho de 5 de Janeiro de 2007, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF), que indeferiu o pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais apurados pela sociedade B....., S.A. - Sucursal em Portugal, no quadro de uma operação de reestruturação do grupo A..... em Portugal.

Em termos de causa de pedir, a Autora invocara o seguinte na respectiva petição inicial: (i) a formação de acto tácito de deferimento do pedido de autorização para a dedução de prejuízos fiscais formulado ao abrigo do disposto no art. 69º do CIRC; (ii) a ilegalidade do posterior acto expresso de indeferimento desse pedido, por constituir uma revogação do acto de deferimento já após o decurso do prazo máximo de um ano admissível para recurso contencioso, em conformidade com o disposto no art. 141º do CPA interpretado em articulação com o art. 58º n.º 2 alínea a) do CPTA; (iii), caso assim não seja entendido, a ilegalidade do acto de indeferimento por violação dos princípios da igualdade, da boa-fé, da proporcionalidade e da imparcialidade; (iv) a ilegalidade desse acto por terem existido razões económicas válidas que levaram à operação de reestruturação, existindo, inclusive, erro grosseiro quanto aos pressupostos de facto e de direito em que assentou a decisão do SEAF; (v) de todo o modo, e com vista a uma correcta interpretação e aplicação das normas jurídicas aplicáveis ao caso, propõe a apreciação prejudicial do TJCE sobre as questões que enuncia na petição inicial.

Nesse contexto, a primeira questão abordada e decidida no acórdão recorrido foi a de saber se, no caso, se teria ou não formado o invocado acto tácito de deferimento do pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais.

Debruçando-se sobre a questão, o acórdão concluiu que o deferimento tácito do pedido ocorrera, indubitavelmente, no dia 21 de Fevereiro de 2005, já que tendo o requerimento dirigido ao SEAF dado entrada em 20 de Agosto de 2004, o procedimento iniciou-se após a entrada em vigor da lei que fixou o prazo de seis meses para se operar o deferimento tácito (Lei n.º 32-B/2002, de 30.12), sendo, portanto, esse o prazo aplicável, contado nos termos do n.º 2 do artigo 297º do Código Civil, que se suspende quando o procedimento pare por motivo imputável ao particular, em conformidade com o disposto no artigo 108º n.º 4 do CPA. Pelo que, *«considerando que em 10 de Janeiro de 2005, a A. foi notificada para apresentar comprovativo de inexistência de dívidas à Segurança Social e à FN, o que foi satisfeito logo no dia seguinte mediante a junção das requestadas certidões que atestavam a inexistência de tais dívidas (vd. pontos 9 e 10 do probatório), nada mais havendo sido solicitado pela AT até que tivessem decorrido, no dia 21 de Fevereiro de 2005 (tendo já em conta o dia de suspensão do prazo) seis meses completos contados da apresentação do requerimento inicial, operou naquela data o prazo de deferimento tácito, tendo ocorrido a formação de tal acto tácito nesta mesma data, muito anterior assim, à da prolação do despacho expresso também em causa.*

Procede, assim, o fundamento desta acção de ocorrência de deferimento de acto tácito de concessão de dedução de prejuízos.».

Em suma, o acórdão recorrido reconheceu, de forma fundamentada, clara e expressa, que o deferimento tácito do pedido havia ocorrido no dia 21 de Fevereiro de 2005, e que o acto de indeferimento, ora impugnado, só ocorreu cerca de dois anos após esse deferimento, no dia 5 de Janeiro de 2007.

A Autora, ora Recorrente, aceita expressa e declaradamente a decisão desta primeira questão, como se pode ver pelas alegações do recurso e respectiva conclusão 4ª. E porque a Entidade Demandada não interpôs recurso do acórdão, não tendo, assim, atacado o decidido quanto a este fundamento da acção, os efeitos da decisão na parte não atacada não podem ser prejudicados pela decisão do recurso jurisdicional, em conformidade com o disposto no art. 684º n.º 4 do CPC, assim ficando definitivamente resolvida a questão da formação do acto tácito de deferimento da pretensão de dedução de prejuízos aos lucros da Autora no referido dia 21 de Fevereiro de 2005.

Resolvida que foi essa questão, o acórdão passou à análise da segunda questão colocada, tendo julgado que o acto de deferimento podia ser posteriormente revogado pela entidade que o praticou desde que se concluisse pela sua ilegalidade, isto é, podia ocorrer a anulação administrativa por posterior acto expresso, desde que aquele acto de deferimento se mostrasse ferido de invalidade, em conformidade com o disposto nos arts. 141º e 142º do CPA.

Como se deixou dito no acórdão recorrido, *«Um deferimento tácito produzido ao abrigo do art.º 69.º, n.º 7, do CIRC pode ser revogado por ilegal, designadamente por não satisfação dos pressupostos legais estabelecidos pelo art.º 69º, n.º 2, do CIRC, podendo ainda ter lugar a aplicação da cláusula anti-abuso. No caso, se o deferimento tácito foi produzido ilegalmente, por erro nos pressupostos, de facto ou de direito, então caberia ali, não o deferimento, mas sim o indeferimento da pretensão da requerente, resultando tal acto (tácito) ferido na sua validade pelo vício de violação de lei, e sendo como*

tal, anulável, por posterior acto administrativo, nos termos supra citados, não tendo o acto expresso, sequer, colocado a hipótese de tal acto tácito ser legal e não obstante, pretender revogá-lo.»

Razão por que se passou a indagar, no acórdão recorrido, se esse deferimento fora ilegal em virtude de a Requerente não preencher os requisitos para que lhe fosse autorizada a dedução dos prejuízos fiscais das sociedades incorporadas. Nesse contexto, e após profunda análise do regime jurídico aplicável e detalhado exame do dados factuais enformadores da situação julganda, conclui-se que não teria ocorrido qualquer ilegalidade no deferimento do pedido, por não se poder concluir *«que tal operação teve por fim, essencial ou primacial, de aproveitamento de benefícios fiscais, para além, naturalmente, dos eventuais e correlativos benefícios fiscais directamente dependentes da operação em causa, nos termos da Directiva n.º 90/434CEE do conselho, de 23 de Julho de 1990, que veio dispor sobre o regime fiscal comum, de modo a evitar a tributação das fusões, cisões, entrada de activos e permutas de acções, no sentido de que tais operações devem ir além da procura de um benefício puramente fiscal, como a compensação horizontal das perdas, como foi interpretado no acórdão do Tribunal de Justiça C-28/95, de 17 de Julho de 1997, cuja cópia se encontra no processo instrutor, e ambas as partes também se encontram de acordo nesta interpretação, e que tal operação não pode deixar de ter efeitos positivos na estrutura produtiva, no sentido em que veio reforçar, de forma significativa, a sua afirmação no mercado nacional, com um evidente decréscimo de custos e um reforço dos capitais da Europeia, como se fundamenta no despacho proferido, é tal operação de qualificar como tendo sido realizada por motivos económicos válidos, numa estratégia de médio e longo prazo, sendo por isso merecedora de que os prejuízos das sociedades extintas (Sucursais) possam ser deduzidos dos lucros tributáveis da sociedade incorporante, (...) sendo o mesmo de dizer que se mostram preenchidos os requisitos previstos no art.º 69.º do CIRC, com o deferimento do peticionado pela autora e sendo de anular o despacho recorrido que em sentido contrário decidiu.»*

Porém, depois de assim concluir pela legalidade do acto de deferimento do pedido e consequente ilegalidade da sua revogação através do acto de indeferimento que constitui o objecto da presente acção – o que deveria, naturalmente, levar à procedência da segunda questão colocada – o acórdão rematou com a seguinte e súbita asserção: *«Todavia, tendemos a rever a nossa posição por razões de uniformidade a que alude o art.º 8º n.º 3 do CC, pois o STA tem decidido, uniformemente, a questão sub judice, como pode ver-se, por todos, no Ac. do STA, de 12/07/2006, Proc. 01003/05, afirmando que estamos aqui perante conceitos indeterminados cujo preenchimento cabe à Administração. (...) Assim sendo, e porque o acto de indeferimento do SEAF se fundamentou na inexistência dos requisitos exigidos pela lei para a concessão da autorização para deduzir os prejuízos fiscais acumulados pelas sociedades fundidas, este seu juízo não pode ser fiscalizado pelos tribunais. A menos que ocorresse erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal. O que não se antolha.»*

Ou seja, apesar de reconhecer, após extensa e casuística análise, a legalidade substancial do acto de deferimento do pedido de dedução de prejuízos aos lucros da Autora e a consequente ilegalidade do acto que posteriormente o revogou, o acórdão acabou por dar um salto e, afirmando aderir à tese de que o juízo que subjaz ao acto de indeferimento não podia ser fiscalizado pelos tribunais, concluiu que, só por isso, teria de se considerar lícito o indeferimento do pedido e, por isso, legalmente admissível a revogação do anterior acto de deferimento, pelo que julgou improcedente esta segunda questão.

Todavia, decidida que está, com força de caso julgado (porque não questionada, como se viu, a primeira decidida questão), a formação de deferimento tácito do pedido em 21.02.2005, não podemos deixar de censurar o acórdão recorrido por ter descurado o facto de esse deferimento, enquanto acto constitutivo de direitos para a Autora, só ser passível de revogação dentro de determinado prazo, face aos moldes positivados pelo art. 141º n.º 1 CPA, isto é, *“com fundamento na sua invalidade e dentro do prazo do respectivo recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida”*.

Na verdade, conforme tem sido repetidamente afirmado pela doutrina e pela jurisprudência, e que por tão abundante aqui nos dispensamos de enumerar, a circunstância de o acto administrativo expresso de indeferimento ter sido emitido depois do deferimento tácito, confere-lhe uma dimensão revogatória implícita, por substituição, pelo que o prazo para essa revogação não é ilimitado, mas sim um prazo limitado de um ano contado da data em que se formou o deferimento tácito, em conformidade como disposto no art. 58.º, n.º 2, alínea a), do CPTA.

Por isso, como se deixou dito nos acórdãos proferidos pelo STA em 22/04/2009 e em 27/01/2010, nos recursos n.º 0548/08 e n.º 01097/09, respectivamente, formado deferimento tácito, nos termos do art. 69º, n.º 7, do CIRC, na redacção da Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro, sobre um pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais na sequência de fusão de sociedades, ele configura um acto constitutivo de direitos para o requerente, que só pode ser revogado com fundamento em invalidade no prazo de um ano após a verificação do acto de deferimento tácito, em conformidade com o disposto nos arts. 140º e 141º do CPA, subsidiariamente aplicáveis, por força do preceituado nos arts. 2º, alínea c), da LGT e 2º, alínea d), do CPPT, em conjugação com o disposto no art. 58º do CPTA.

Deste modo, o acto impugnado nesta acção, porque proferido em 5 de Janeiro de 2007, isto é, cerca de dois anos após o deferimento do pedido, não respeitou o prazo de um ano para, legítima e legalmente, efectivar a aludida revogação, sendo, pois, ilegal.

Procede, desta forma, uma das causas de pedir eleitas pela Autora para peticionar a anulação do acto impugnado nesta acção administrativa, o que prejudica o conhecimento de outros fundamentos aduzidos e susceptíveis de conduzir a igual tutela jurídica dos seus interesses.

O recurso merece, pois, provimento, ficando, assim, prejudicado o conhecimento das restantes questões que nele foram colocadas.

4. Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso jurisdicional, revogar o acórdão recorrido e, em consequência:

- julgar procedente a presente acção;
- declarar que se formou deferimento tácito sobre o pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais referido na alínea a) do probatório;
- anular o Despacho n.º 17/2007-XVII, de 05.01.2007, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Custas pela Entidade Demandada/Ministério das Finanças, na instância e no STA, com a seguinte taxa de justiça: na instância 5 UC (art. 73º D, n.º 3, do CCJ), no STA em função do valor atribuído à acção (arts. 18º, n.º 1, e 73º-A, n.º 4, do CCJ), fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 18 de Setembro de 2013. – *Dulce Manuel Neto* (relatora) – *Isabel Marques da Silva* – *Pedro Delgado*.

Acórdão de 18 de Setembro de 2013.

Assunto:

Prestação de garantia. Despacho de indeferimento. Audição prévia.

Sumário:

Independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do ato de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia — acto materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou acto predominantemente processual — é de concluir que não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no artigo 60º da LGT.

Processo n.º 1325/13-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Dulce Neto.

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

1. A....., LDA., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que, em sede de reclamação deduzida ao abrigo dos artigos 276º e segs. do CPPT, confirmou a decisão do órgão da execução fiscal de indeferimento do pedido de prestação de garantia formulado nos termos do preceituado nos artigos 52º, n.º 4, da LGT e dos artigos 169º e 170º do CPPT.

1.1. Terminou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A. O presente processo respeita a uma reclamação apresentada pela A..... contra o indeferimento, por parte do Serviço de Finanças de Tondela, de um pedido de dispensa de prestação de garantia em que não foi realizada a audição do contribuinte prévia a esse indeferimento, em violação do disposto nos artigos 267º, n.º 5, da CRP, 60º da LGT e 45º do CPPT.

B. O Acórdão deste STA de 26.09.2012, acolhido e transcrito na decisão aqui posta em crise, acompanha a corrente que qualifica o ato de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia como um ato de natureza administrativa - cfr. em particular, pág. 30 da sentença aqui posta em crise.

C. Consubstanciando a decisão de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia um ato administrativo em matéria tributária e, como tal, sujeito ao regime previsto na LGT para

os procedimentos tributários (e, em particular, ao princípio da participação contido no artigo 60º do mesmo diploma), não se pode aventar, no modesto entendimento da A..... a possibilidade da sua não observância ou simples dispensa, como acabou por concluir o Tribunal a quo.

D. Não parece ser legalmente admissível recorrer a uma possibilidade de dispensa de audiência prévia prevista ou (i) num regime de aplicação supletiva (in casu, o regime previsto no CPA) ou (ii) num regime criado ad hoc (em concreto, um regime resultante da consideração de que o requerimento de dispensa de garantia, por dever ser fundamentado e instruído com prova, consubstancia, em si, a audiência prévia do interessado), quando a própria Lei Geral Tributária não se mostra omissa quanto à matéria.

E. A aplicação do Código de Procedimento Administrativo às relações jurídico-tributárias, nos termos do disposto na alínea c) do artigo 2º da LGT, mostra-se de carácter supletivo: é a Lei Geral Tributária que se aplica em primeira linha à solução das questões postas ao intérprete-aplicador, só sendo legítimo o recurso aos restantes diplomas enunciados no artigo 2º da LGT em caso de lacuna da mesma Lei.

F. A Lei Geral Tributária não contém qualquer lacuna quanto ao exercício de audiência prévia ao indeferimento de um pedido de dispensa de garantia, que possibilite ou autorize o recurso a regimes especiais previstos em legislação subsidiária ou interpretativamente criados para a situação concreta. Bem pelo contrário: a LGT claramente ordena que previamente ao indeferimento de um pedido apresentado pelo contribuinte à Administração Fiscal - como vem a ser um pedido de dispensa de prestação de garantia - seja aquele ouvido e convidado a participar na formação da decisão final - cfr. artigo 60º, n.º 1, alínea b), da LGT -, sendo que os n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo 60º da LGT vêm indicar, peremptoriamente, as situações em que poderá ocorrer a dispensa de audiência prévia no âmbito das relações jurídico-tributárias, nos quais não se inclui o indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

G. Ao fazer-se apelo a um regime previsto no Código de Procedimento Administrativo (ou mesmo a um regime que decorre da interpretação de que a própria petição fundamentada afastará a audiência prévia) para justificar a possibilidade de dispensa de audiência prévia no caso, está-se, em bom rigor, a revogar semelhante disposição da Lei Geral Tributária, aditando-lhe outras possibilidades de dispensa de audiência prévia, que o legislador fiscal manifestamente não consagrou.

H. Ainda que se aceitasse a aplicação subsidiária da possibilidade de dispensa de audiência prévia, prevista no CPA para os casos em que a decisão se mostra urgente, às situações de indeferimento de pedido de dispensa de garantia - no que não se concede -, sempre importará notar que a urgência da decisão invocável para justificar esta dispensa de audiência prévia em procedimentos administrativos «não são razões ligadas com a necessidade de cumprimento do prazo legal de conclusão do processo ou com a necessidade de prevenir o aparecimento de actos tácitos que podem ser invocadas para justificar o preenchimento do pressuposto da urgência da decisão.» - cfr. Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim, op cit.

I. Ao contrário do que se verifica na situação dos autos, a urgência da decisão deverá ser justificada e fundamentada por referência à situação material existente, devendo resultar objectivamente do ato e das suas circunstâncias (cf., neste sentido, Ac. STA de 28-05-2002, proc. 048378, disponível em www.dgsi.pt) não já por referência à situação procedimental de cumprimento de determinado prazo estipulado para a conclusão do procedimento, que vem a ser, afinal, a justificação em que se escuda o Tribunal a quo (acolhendo o teor do mencionado Acórdão deste Venerando STA) para considerar que este regime da dispensa de audiência prévia nas decisões urgentes dos procedimentos administrativos deverá ser aplicado ao pedido de dispensa de prestação de garantia em causa nos autos.

J. Por outro lado, não poderá igualmente colher o entendimento de que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando as razões que a justificam e juntando os respectivos elementos de prova documental, acabe por desempenhar a função de audiência prévia do contribuinte ou por precluir a necessidade de realização da mesma, no sentido de atenuar «a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça» - cfr. Ac. STA de 26.9.2012, reproduzido na página 29 da sentença recorrida.

K. Se assim fosse, em todas as situações de apresentação de um pedido ou petição devidamente fundamentados e instruídos com prova documental à Administração Tributária, teria de se aplicar esta interpretação de que semelhante petição inicial daquele procedimento jurídico-tributário precludia a necessidade de realização de audiência prévia, pelo que os contribuintes, sempre que apresentassem tais petições devidamente fundamentadas e instruídas com prova documental, não teriam a possibilidade de, previamente ao respectivo indeferimento pela Administração Tributária, virem participar na formação da decisão e, assim, virem obviar a eventuais erros por parte da Administração e contribuir para o cabal esclarecimento dos factos.

L. Por outro lado, apesar de o pedido de dispensa de prestação de garantia dever ser instruído, nos termos legais, com a prova documental necessária (cfr. artigo 170º, n.º 3, do CPPT), é certo que com esta referência a «prova documental necessária», o legislador não está a excluir outros meios de prova

admitidos em Direito, o que redundaria numa restrição materialmente inconstitucional, nas situações em que esses outros meios de prova se mostram imprescindíveis para a demonstração do direito invocado pelo contribuinte no seu pedido de dispensa.

M. São cogitáveis situações em que os factos alegados pelo contribuinte para demonstrar, por exemplo, a falta de culpa na insuficiência de bens para prestar garantia ou o prejuízo irreparável que lhe advirá da prestação de uma garantia, não se alcançam unicamente através de meios documentais, carecendo-se, por exemplo, de prova testemunhal.

N. A prova dos requisitos de que depende a dispensa de prestação de garantia poderá - e muitas vezes, apenas poderá - ser feita por recurso a outros meios de prova que não a documental - em especial tratando-se de prova de um facto negativo -, pelo que não deverá vingar o entendimento de que a petição inicial de dispensa de garantia desempenhe já a função de audição prévia do contribuinte ou precluda automaticamente a necessidade de realização dessa audição prévia, pois terão lugar diligências instrutórias e poderão surgir novos elementos sobre os quais o contribuinte nunca se pronunciou, em violação, inclusivamente, do princípio do contraditório em matéria de procedimento e processo tributário consagrado no artigo 45º do CPPT.

O. O contribuinte tem a possibilidade legal (e constitucional) de, conhecendo a apreciação da Administração Tributária feita sobre as provas apresentadas e/ou produzidas no procedimento de dispensa de prestação de garantia, vir juntar novos elementos e sobre as mesmas se pronunciar.

P. Esta é a solução que se impõe no apuramento da verdade material e cabal esclarecimento dos factos alegados que incumbe à Administração Tributária e, bem assim, a solução que mais se coaduna com o preceituado no n.º 5 do artigo 267º da CRP e no artigo 45º do CPPT.

Q. No caso concreto dos autos, a necessidade, razoabilidade e utilidade da realização da audição prévia é manifesta:

- Por um lado, o fundamento apontado, no despacho do OEF que dá causa aos autos, para indeferir o pedido de dispensa de prestação de garantia em causa foi a «falta de produção de prova». Ora, em sede de audição prévia, poderia a A..... ter obviado, mediante a junção dos elementos de prova que a Administração reputava por necessários, a essa decisão tomada com fundamentos meramente formais, que em nada contribui para a realização, administrativa, da justiça e que se revela não adequada e não proporcional.

- Por outro lado, ainda no caso concreto, o argumento que se funda no curto prazo de 10 dias do procedimento para afastar a necessidade ou possibilidade legal de audição prévia a esse indeferimento, é particularmente inexpressivo, pois que o pedido de dispensa de prestação de garantia foi apresentado pela A..... em 24 de Fevereiro de 2011 (cfr. ponto n.º 5 da matéria de facto dada como provada) e veio a ser decidido, apenas, por ofício de 18 de Março de 2011, decorridos mais de 20 dias sobre a respectiva apresentação (cfr. ponto n.º 7 dos factos provados).

R. Se a lei prevê um prazo que, na prática, é meramente ordenador ou disciplinador, e que, no caso dos autos (que é o que aqui nos interessa) foi largamente incumprido, não se aceita que se retire a conclusão de que, in casu, a atribuição do carácter urgente que possibilita, na teoria acolhida na sentença recorrida, a dispensa da audição prévia com uma aplicação subsidiária do CPA encontre, sequer, justificação material.

S. Não se aceitando embora (conforme supra se fez notar) que o prazo estipulado na lei para a apreciação do pedido de dispensa justifique o afastamento do direito de audição prévia do contribuinte, não poderia, de qualquer modo, em face dos elementos de facto dos autos, ter sido decidido que não haveria lugar à audição prévia da A..... devido à urgência do procedimento, uma vez que o procedimento em causa demorou um mês a ser decidido.

T. Nos presentes autos, impunha-se determinar a anulação da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia por preterição ilegal da audição prévia da A....., ao invés do que o Tribunal a quo decidiu, violando o disposto nos artigos 267º, n.º 5, da CRP, 60º da LGT e 45º do CPPT.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal emitiu douto parecer, a fls. 1122/1124, no sentido de que o recurso não devia ter provimento.

1.4. Com dispensa de vistos dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência.

2. A matéria de facto pertinente para a decisão é a constante da sentença recorrida, a qual se dá aqui por reproduzida nos termos e para os efeitos do disposto no art 713º, n.º 6, do Código de Processo Civil - a que corresponde, em termos análogos, o artigo 663º, n.º 6, do novo Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho.

3. A única questão submetida à apreciação deste Supremo Tribunal é a de saber se, antes da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia formulado pela sociedade executada ao abrigo das normas contidas nos artigos 52º, n.º 4 da LGT e 169º e 170º do CPPT, esta deveria ter sido ouvida em cumprimento do disposto no artº 60º da LGT.

Trata-se de questão que foi já apreciada em julgamento ampliado com a intervenção de todos os juízes Conselheiros em exercício nesta Secção, realizado ao abrigo na norma contida no art. 148º do CPTA, e que deu origem ao acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 5/2012, publicado no Diário da República, 1ª Série, n.º 244, de 22/10/2012, nele se decidindo que «(...) *independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do acto aqui em causa (indeferimento do pedido de isenção de garantia) - acto materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou acto predominantemente processual, é de concluir que não há, neste caso, lugar a exercício do direito de audiência (artigo 60º da LGT) [...]*», entendimento que, de resto, já se revelava uniformemente seguido neste Supremo Tribunal.

E como se colhe das declarações de voto apostas no referido acórdão e se confirma pela leitura dos recentes acórdãos deste Supremo Tribunal, a actual divergência entre os Juízes Conselheiros em exercício na Secção diz somente respeito ao discurso argumentativo fundamentador da inaplicabilidade da norma contida no art.º 60º da LGT, pois que a orientação por todos assumida é unânime no sentido dessa inaplicabilidade, como se pode ver pela leitura dos acórdãos proferidos em 4/09/2013, no recurso n.º 1328/13, em 23.04.2013, no recurso n.º 522/13, em 26.06.2013, no recurso n.º 1016/13, em 13.03.2013, no recurso n.º 288/13, em 23.04.2013, no recurso n.º 520/13, e em 30.04.2013, no recurso n.º 521/13, todos disponíveis in www.dgsi.pt.

Razão por que o Pleno da Secção tem vindo a recusar o conhecimento dos recursos por oposição de acórdãos que tenham decidido nesse sentido, com o fundamento de que constitui jurisprudência consolidada o entendimento de que não se verifica, relativamente ao pedido de dispensa de prestação de garantia, a obrigatoriedade legal de cumprir o disposto no art. 60º da LGT – cfr. os acórdãos do Pleno de 12.12.2012, no recurso n.º 944/12, de 23.01.2013, no recurso n.º 945/12, de 20.02.2013, no recurso n.º 974/12, todos disponíveis in www.dgsi.pt.

Orientação jurisprudencial que aqui, mais uma vez, se acolhe e reitera, e para cuja fundamentação se remete, tendo em conta a suprema importância da uniformidade da jurisprudência no âmbito interno dos tribunais, sobretudo em face do superior valor da segurança e da estabilidade das relações jurídicas a que o direito deve ambicionar e aceder, e que encontra consagração no art.º 8.º, n.º 3 do Código Civil.

Sendo assim, e sem necessidade de mais longas considerações, o recurso tem de improceder.

4. Termos em que acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 18 de Setembro de 2013. – *Dulce Neto* (relatora) – *Isabel Marques da Silva* – *Pedro Delgado*.

Acórdão de 18 de Setembro de 2013.

Processo n.º 1329/12-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I.P.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

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

1. A....., Lda., recorrente nos presentes autos, notificada do acórdão proferido em 26 de Junho 2013, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo Fiscal de Viseu, que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de taxa de promoção relativa ao mês de Fevereiro de 2008, vem, ao abrigo do disposto nos artigos 668.º, n.º 1, alíneas c) e d), 668.º n.º 4 e 716.º do CPC (aplicáveis *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT) e 125.º do CPPT, e nos termos de fls. 363 a 376 dos autos, imputar ao referido Acórdão nulidades por violação do princípio do contraditório, por apreciação de matéria de facto e violação da competência em razão da hierarquia, bem como por omissão de pronúncia –por alegada violação de regras comunitárias (em concreto, a norma constante do n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, matéria que alega ser de conhecimento oficioso – e bem assim o vício de *inconstitucionalidade* (ao não proceder ao reenvio prejudicial para o TJUE requerido pela então recorrente e ao não aplicar aos presentes autos a norma insita do n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão), por

alegada violação do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa e, no primeiro caso, também do princípio do *juiz legal/natural*.

2. Respondeu o Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., nos termos de fls. 380 e segs., no sentido de que *inexistem inequivocamente as nulidades arguidas, devendo manter-se “in totum” o acórdão proferido*.

3. Foram dispensados os vistos, dada a simplicidade da questão.

Cumpra, pois, apreciar e decidir.

4. Apreciando.

O Acórdão proferido nos presentes autos limita-se a reiterar, acolhendo na íntegra e reproduzindo a respectiva fundamentação, o já então decidido pelo Acórdão deste Supremo Tribunal de 23 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 29/13.

Este Acórdão 29/13 foi entretanto também arguido de algumas nulidades e inconstitucionalidade pela recorrente (nulidades por violação do princípio do contraditório e por contradição entre os fundamentos e a decisão e inconstitucionalidade pela decisão de não reenvio), sendo que as demais também arguidas nos presentes autos o foram igualmente em relação ao Acórdão deste Supremo Tribunal proferido no rec. n.º 48/13, sendo que, em ambos os casos, todas foram julgadas inverificadas por Acórdãos deste Supremo Tribunal do passado dia 26 de Junho (proferidos nos recursos n.º 29/13 e 48/13).

É este julgamento que também aqui se reitera, nos termos e com os fundamentos constantes dos Acórdãos do STA de 26 de Junho de 2013 - recursos n.º 29/13 e 48/13.

Razão pela qual se indeferirá o requerido.

- Decisão -

5. Assim, nos termos e pelos fundamentos constantes dos Acórdãos deste STA de 26 de Junho de 2013 (rec. n.º 29/13 e 48/13), cuja cópia deve ser junta, acordam os juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o requerido.

Custas pela requerente.

Lisboa, 18 de Setembro de 2013. - *Pedro Delgado* (relator) - *Valente Torrão* - *Ascensão Lopes*.

Nota: Os acórdãos supra identificados encontram-se publicados em apêndice ao *Diário da República*, nos volumes correspondentes às datas em que foram proferidos.

Acórdão de 18 de Setembro de 2013.

Assunto:

Execução fiscal. Garantia. Caducidade da Garantia. Reclamação Graciosa. Impugnação judicial.

Sumário:

I — Tendo sido atribuído efeito suspensivo à reclamação graciosa, em razão da prestação de garantia, esse efeito mantém-se, ainda que tenha sido declarada a caducidade da garantia por inobservância do prazo de decisão da reclamação graciosa, se for apresentada impugnação judicial na sequência do indeferimento daquela reclamação.

II — É que, nos termos do disposto no art. 169.º, n.º 1, do CPPT, a execução fiscal fica suspensa até à decisão do pleito, sendo que, em relação à reclamação graciosa, a decisão do pleito só ocorrerá quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabilizada na ordem jurídica, por a decisão da reclamação graciosa já não ser susceptível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contenciosa (impugnação judicial) com fundamento em vícios geradores de anulabilidade.

Processo n.º 1332/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública

Recorrido: A..., S. A.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorreu para o Tribunal Central Administrativo Sul da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 22 de Janeiro de 2013, que julgou totalmente procedente a reclamação judicial deduzida por A..., SA com os sinais dos autos, contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras 2, de 18 de Setembro de 2012, que determinou a prestação de nova garantia para efeitos de manutenção da suspensão do processo de execução fiscal na pendência da impugnação judicial deduzida do indeferimento do recurso hierárquico interposto do indeferimento parcial da reclamação graciosa deduzida contra a liquidação adicional e IRC respeitante ao ano de 2006, após reconhecimento da caducidade da garantia prestada para esse efeito na pendência de reclamação graciosa.

Por despacho do Relator no Tribunal Central Administrativo Sul, a fls. 225 a 229 dos autos, foi declarada a incompetência em razão da hierarquia daquele Tribunal para conhecer do objecto do recurso e indicado como competente para tal este Supremo Tribunal Administrativo - no entendimento de que o recurso versa exclusivamente matéria de Direito -, sendo os autos remetidos a este Supremo Tribunal precedendo requerimento da recorrente nesse sentido (a fls. 220/221).

A recorrente conclui as suas alegações de recurso nos termos seguintes:

I. A caducidade ocorre tanto nos casos em que se trate de “garantia prestada” pelo contribuinte, como de garantias constituídas pela própria administração, nos termos do art. 195.º do CPPT (hipoteca legal ou penhor), pois o sentido da norma é incutir à administração tributária uma tramitação célere do processo, pelo que não há razão para distinguir estas garantias, para estes efeitos. Deste regime de caducidade da garantia ficará afastada a penhora, face à revogação expressa do n.º 1 do art. 235.º do CPPT.

II. Nos termos da redacção anterior do n.º 1 do artigo 183.º-A do CPPT, revogada pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, o regime de caducidade da garantia era aplicado, não só à reclamação graciosa, mas também à impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução, apontando-se para o prazo máximo de um ano para a decisão da reclamação graciosa, e de três anos para o julgamento em 1.ª instância dos processos judiciais.

III. A redacção actual deste preceito restringe o âmbito de aplicação da norma às situações de apresentação de reclamação graciosa. O que permite concluir que o instituto da caducidade da garantia se destina, apenas, a devolver à administração os custos da sua própria ineficiência.

IV. Diversamente, tal não pode ocorrer no caso de (eventual) reacção ao indeferimento da pretensão do contribuinte na fase administrativa, por se passar de um “pleito gracioso” para um “pleito judicial”.

V. Na verdade, neste caso o atraso na decisão da impugnação não pode ser imputado à Administração, mas a um órgão de soberania que é independente – o Tribunal.

VI. Nestes termos, após o reconhecimento da caducidade da garantia, por não ter sido cumprido o prazo máximo de um ano para a decisão da reclamação graciosa, o interessado só pode beneficiar da suspensão até à decisão graciosa do pleito. Sendo apresentado qualquer meio jurisdicional de reacção, só se verificará nova suspensão do processo de execução se o devedor prestar nova garantia idónea, para cujo cálculo devem ser contabilizados os juros de mora até à data de apresentação do novo meio de reacção, em conformidade com o n.º 6 do art. 199 do CPPT.

VII. A suspensão da execução deve manter-se se for prestada garantia idónea no prazo previsto no n.º 8 do art. 169.º do CPPT e n.º 10 do art. 199.º do CPPT (15 dias após a notificação do executado para prestação de nova garantia), ou, caso não seja prestada, até ao termo deste prazo.

VIII. Se o interessado não proceder à prestação de nova garantia idónea dentro deste prazo deve ser levantada de imediato a suspensão da execução. Esta só voltará a suspender-se se e quando for prestada garantia idónea, desde que ainda se encontre pendente algum dos meios de reacção previstos no n.º 1 do art. 169.º do CPPT, em conformidade com a parte final do n.º 6 do mesmo artigo.

IX. Através da Lei n.º 15/2001, de 05/06, e com vista a responsabilizar a AT e os Tribunais e agilizar a condução dos respectivos processos, foi introduzido no CPPT o art. 183.º-A, que no seu n.º 1 determinava que a garantia prestada pelo contribuinte para suspender a execução fiscal caducava se Reclamação Graciosa não estivesse decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição, ou se a Impugnação Judicial, Recurso Judicial ou Oposição não estivessem julgados em 1.º instância no prazo de dois anos a contar da data da sua apresentação, tendo este último prazo passado para três anos através da redacção dada Lei n.º 30-B/2002, de 30 de Dezembro.

X. Este art. 183.º-A do CPPT foi entretanto revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro e a Lei n.º 40/2008, de 11/08, veio repor o regime da caducidade da garantia, mas apenas no caso de Reclamação Graciosa, com efeitos a partir de 01/01/2009.

XI. Das várias versões do art. 183.º-A do CPPT decorre que o legislador distinguiu, desde o início o contencioso administrativo do contencioso judicial, e se assim procedeu é porque entendeu que o procedimento administrativo e o procedimento judicial são vias recursivas distintas, e sem ligação entre si que determine a continuação dos efeitos da caducidade no âmbito da nova via impugnatória.

XII. Efectivamente, a Impugnação Judicial não é uma via recursiva da reclamação Graciosa, tanto mais que tem sido entendido pelos Tribunais Superiores que o sujeito passivo pode invocar, em sede de Impugnação, vícios do acto tributário que não alegou na Reclamação Graciosa.

XIII. Acresce ainda dizer que do próprio art. 183.º-A do CPPT, na redacção anterior à sua revogação operada pela Lei n.º 53-A/2006, conferia competência exclusiva para apreciação da caducidade da garantia à entidade onde se encontrava a correr o procedimento ou o processo, o que determinava que, se o contribuinte não requeresse o reconhecimento da caducidade da garantia perante o órgão administrativo, já não podia, em sede de contencioso judicial, requerer que lhe fosse reconhecida a caducidade por ter sido ultrapassado o prazo de um ano para decisão da Reclamação Graciosa.

XIV. Tal sucede porquanto o pressuposto da caducidade foi o atraso na decisão da Reclamação, sendo que com a Impugnação esse pressuposto deixava de existir, pois não se pode fazer valer aqui a caducidade ocorrida em termos e condições distintas, já só podendo ser requerido o reconhecimento da caducidade que seja verificada na pendência, agora, do processo judicial.

XV. Deste modo, é evidente o distanciamento e a autonomia entre o procedimento administrativo e o processo judicial, cujas proximidades são apenas aquelas que a lei expressamente prevê, pelo que a caducidade da garantia prestada dentro das circunstâncias da Reclamação não subsiste para além da extinção dessa mesma Reclamação.

XVI. Aliás, a Lei distingue o pleito gracioso ou administrativo do pleito contencioso ou judicial, sendo que o pleito fica decidido, no caso de impugnação administrativa, quando se formar o caso decidido ou resolvido, e, no caso de processo judicial, quando ocorrer o trânsito em julgado da decisão.

XVII. Desta forma, com a prestação da garantia pretende-se assegurar o pagamento da dívida tributária, no caso da execução fiscal ficar suspensa na sequência de impugnação administrativa ou judicial pelo contribuinte.

XVIII. Pelo que, caso assim não se entender, ficaria a AT penalizada por não poder arrecadar a receita por não deter qualquer garantia, decorrendo tal não só pela demora na apreciação da reclamação graciosa (e eventual Recurso Hierárquico), o que se compreende, como também pela demora na apreciação da subsequente Impugnação judicial, que incumbe aos Tribunais, o que não se compreende e não foi certamente este o objectivo do Legislador.

Nestes termos, em face da motivação e das conclusões atrás enunciadas, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se, em consequência a douta sentença ora recorrida, com as legais consequências, assim se fazendo por Vossas Excelências a costumada JUSTIÇA.

2 – Contra-alegou a recorrido, concluindo nos seguintes termos:

i. Como questão prévia, e de acordo com as regras de competência estabelecidas no artigo 280.º, n.º 1 do CPPT, o Tribunal para o qual é interposto recurso é incompetente, em razão da hierarquia, uma vez que o presente recurso trata, exclusivamente, de questões de direito;

ii. Em qualquer caso, a douta Sentença em apreço não merece censura devendo ser mantida nos seus exactos termos;

iii. A Recorrente considera que será de exigir a prestação de (nova) garantia para suspensão do processo de execução fiscal entretanto instaurado para cobrança coerciva da (alegada) dívida de IRC relativa ao exercício de 2006, e Juros Compensatórios.

iv. A Recorrente alicerça a sua convicção na distinção que faz do pleito administrativo e do pleito judicial;

v. Assim sendo, no entender da Recorrente, a garantia prestada, e ainda que caducada, suspende a execução fiscal até que o pleito administrativo atinja o seu fim, pelo que, se for intentada impugnação judicial, a manutenção da referida suspensão, por estarmos perante um outro pleito – o pleito judicial – sempre dependerá da prestação de nova garantia;

vi. Sem discordar das diferenças existentes entre o procedimento administrativo e o processo judicial, a Recorrida mantendo a sua anterior argumentação, considera que, à luz do n.º 1 do artigo 169.º do CPPT, não é feita qualquer distinção entre pleito administrativo e pleito judicial, referindo-se, apenas, aquela norma, à decisão do pleito;

vii. Com efeito, entende a Recorrente, bem como o tribunal “a quo”, em conformidade com a mais recente doutrina e jurisprudência, que, para efeitos do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a suspensão da execução fiscal decorrente da prestação de garantia mantém-se, ainda que tenha sido declarada a caducidade da mesma, até à decisão do pleito;

viii. Sendo que a decisão do pleito, para efeitos do disposto no artigo 169.º do CPPT, só ocorrerá quando se formar caso decidido ou resolvido, ou seja, até trânsito em julgado da decisão que venha a ser proferida em sede judicial;

ix. Pelo que a distinção aqui discutida é de ordem meramente artificial, sem qualquer base legal;

x. De facto, como é entendimento unânime na doutrina e jurisprudência Portuguesa, a decisão do pleito a que se refere o n.º 1 do artigo 169.º do CPPT deve ser entendida como o momento em que a questão não é passível de reacção por parte do sujeito passivo;

xi. Sendo que a referida doutrina e jurisprudência não é, em momento algum, contrariada pela Administração tributária, que se limita, num elaborado exercício hermenêutico, a tentar encontrar pontos de distanciamento entre o procedimento administrativo e o processo judicial que, ainda que existam, não podem contrariar a previsão expressa no referido n.º 1 do artigo 169.º do CPPT;

xii. Nem tal exercício seria necessário, uma vez que não haveria razão para que a prestação de garantia, ainda que caducada, não mantivesse o efeito suspensivo da execução fiscal, mesmo em sede de impugnação judicial, uma vez que aquela caducidade já tinha sido verificada no procedimento administrativo, porquanto o referido instituto da caducidade se destina a devolver à Administração tributária os custos da sua própria ineficiência, não podendo o sujeito passivo ficar prejudicado pelas consequências da actuação daquela entidade.

NESTES TERMOS, E NOS MAIS DE DIREITO APLICÁVEIS, SEMPRE COM O DOUTO SUPRIMENTO DE VOSSAS EXCELÊNCIAS, DEVERÁ ESTE VENERANDO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO JULGAR-SE INCOMPETENTE PARA A APRECIÇÃO DO PRESENTE RECURSO OU, CASO ASSIM NÃO O ENTENDAM, DEVERÁ SER JULGADO IMPROCEDENTE O RECURSO INTERPOSTO PELA RECORRENTE, DEVERÁ O PRESENTE RECURSO SER DADO COMO IMPROCEDENTE, E ASSIM, CONFIRMADA A DOUTA SENTENÇA RECORRIDA QUE DETERMINOU A ANULAÇÃO DO ACTO RECLAMADO.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 237 dos autos, no sentido de que o recurso não merece provimento, pois «(...) é essa a solução que melhor corresponde à letra da lei, ao seu enquadramento sistemático e à sua teleologia, e não é abalada pela evolução histórica em que a AT assenta a sua argumentação.»

Com dispensa dos vistos, dado o carácter urgente do processo, vêm os autos à conferência.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se declarada a caducidade, ao abrigo do disposto no art. 183.º-A do CPPT, da garantia prestada com vista à suspensão da execução fiscal na sequência da dedução de reclamação graciosa contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda, pode a Administração tributária exigir nova garantia para suspender a execução fiscal, se a executada, discordando da decisão daquela reclamação graciosa, bem como da decisão do recurso hierárquico que dela interpôs, veio a deduzir impugnação judicial.

5 – Na sentença recorrida foram fixados os seguintes factos:

1. A Administração Fiscal instaurou contra a ao Reclamante o processo de execução fiscal n.º 3654200901040278, que tramita pelo Serviço de Finanças de Oeiras – 2 (Paço de Arcos), para cobrança de dívida de IRC, e respectivos juros compensatórios, referentes ao exercício de 2006, no montante de Euros 5.001.958,55;

2. Em 20 de Julho de 2009 a ora Reclamante deduziu reclamação graciosa das liquidações (de IRC e juros compensatórios), cujo não pagamento originou a dívida exequenda;

3. Em 6 de Agosto de 2009, na sequência da reclamação graciosa, e para suspensão dos autos de execução, a ora reclamante prestou garantia bancária, no montante de Euros 6.502.788,05;

4. Em 25 de Agosto de 2010 foi pela Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças de Lisboa proferido despacho reconhecendo a caducidade da garantia;

5. A reclamação graciosa foi parcialmente indeferida por despacho de 6 de Dezembro de 2010 e, na sequência, foi ela ora Reclamante apresentado recurso hierárquico, o qual, foi objecto de despacho de indeferimento proferido em 20.01.2012 pelo Subdirector-Geral, Substituto Legal do Director-Geral dos Impostos;

6. Em 21 de Março de 2012, notificada da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, a ora Reclamante requereu ao Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras - 2 a manutenção da suspensão dos presentes autos de execução fiscal até trânsito em julgado da sentença que venha a ser proferida em sede de impugnação judicial;

7. Com referência ao requerimento referido em 6., foi em 23.03.2012, prestada a Informação de que se transcreve o seguinte excerto:

“(…)”

Face ao exposto, e à pretensão da executada de interpor impugnação judicial, correndo ainda o prazo ara a sua dedução, parece-me ser de manter a suspensão do processo, uma vez que nos termos do n.º 1 do artigo 169.º do CPPT «A execução fiscal fica suspensa até à decisão do pleito..., desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º...», como foi o caso; prestou garantia bancária n.º 125-02-1573539, emitida pelo B..., no valor de €6.502.788,05”;

8. Sobre a informação transcrita em 7. recaiu o seguinte despacho, da mesma data, do Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras – 2:

“Considerando a informação que antecede e demais elementos dos autos, verifica-se que, em matéria de facto:

- Foi interposta reclamação graciosa contra a liquidação subjacente à dívida exigida nos autos, deferida parcialmente e objecto de recurso hierárquico já decidido improcedente;

- Que foi prestada garantia idónea nos autos, nos termos legais e para efeitos de suspensão, porém, foi determinada caduca, nos termos do artigo 183.º-A, do CPPT;

- A executada veio aos autos informar da pretensão de impugnar judicialmente a decisão administrativa final que recaiu sobre o mencionado recurso hierárquico (cf. 169.º, n.º 2, do CPPT);

- O valor em dívida é superior a 500 UC;

E, em matéria de direito:

- Determina o artigo 169.º, n.º 1, do CPPT, que a execução fiscal fica suspensa, em caso de interposta reclamação graciosa ou impugnação judicial que tenha por base a legalidade da dívida exequenda e desde que tenha sido prestada garantia nos termos do artigo 19.º, do referido CPP;

- E, o artigo 183.º-A, do CPPT, prevê a caducidade da garantia se no prazo e um ano, a contar da data da sua interposição, a reclamação graciosa não for decidida;

Nestes termos, embora seja de parecer que serão de manter os efeitos suspensivos da execução, conforme jurisprudência existente sobre a matéria (Ac. Do TCA Sul, e 12/02/2008 – P. 214/07, Ac. do STA, de 31/01/2008 – P. 021/08 e Ac. do STA, de 29/06/2011 – P. 0563/11), por estar em causa decisão cuja competência não é deste órgão de execução fiscal, nos termos da conjugação dos artigos 196.º, 197.º e 199.º, do CPPT e instruções superiores, remetam-se s elementos necessários à DF de Lisboa para efeitos da devida apreciação e decisão”;

9. Na sequência da informação e Despacho supra, foi pelo Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa proferido despacho, em 23.04.2012, concordando com a proposta manutenção da suspensão do processo de execução fiscal;

10. A ora Reclamante deduziu impugnação judicial e requereu, uma vez mais, a manutenção da suspensão da execução fiscal;

11. Na sequência do requerimento referido em 10 foi no Serviço de Finanças de Oeiras – 2 prestada a seguinte informação:

“Autos de execução fiscal n.º 36542009010400278

INFORMAÇÃO – CONCLUSÃO

O âmbito dos autos em referência e na sequência da sua análise em resultado de um pedido de certidão de situação tributária apresentado pela executada, cumpre-me informar o seguinte:

1 – Em 2009-06-10, foi instaurado processo de execução fiscal por dívida de liquidação adicional de IRC, do ano de 2006, no valor de €5.001.958,55 sendo €4.659.841,82 de imposto e €342.116,73 de Juros Compensatórios;

2 – Em 2009-07-20, o SP reclamou graciosamente da liquidação subjacente aos autos (n.º 654200904001486) e para a suspensão da execução, nos termos do artigo 169.º do CPPT, prestou em 2009-08-06 a garantia bancária n.º 125-02-1573539, emitida pelo B..., no valor de €6.502.788,05 (seis milhões quinhentos e dois mil setecentos e oitenta e oito euros e cinco cêntimos). Em consequência, da associação da garantia e processo de contencioso (reclamação graciosa), o processo transitou para a Fase 100 – Suspensão do Processo;

3 - Por despacho de 2010/08/25, a Sra. Directora Adjunta da DF de Lisboa, foi reconhecida a caducidade daquela garantia, nos termos do artigo 183.º-A, do CPPT, comunicado a este órgão de execução através do ofício n.º 74555, de 2010-08-30, da Direcção de Finanças de Lisboa, Área da Justiça Tributária, Dep. A (proc. n.º 4001486/09, Exp n.º 6/10, ECA);

4 – Em 2010-09-08, através do ofício n.º 6969, deste Serviço de Finanças, foi notificado o B... SA (B...) do cancelamento da identificada garantia bancária;

5 – Em 2010-12-06, foi indeferida parcialmente a reclamação graciosa e, em 2011-10-18, foi indeferido o recurso hierárquico daquela decisão, apresentado em 2011-01-10, mantendo, assim, administrativamente, a decisão havida na reclamação graciosa;

6 – Em 2012-05-16, foi interposta impugnação judicial, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, com o n.º 567/12.OBESNT (n/ processo 3654201203000281);

7 – Apesar de pelo ofício n.º 34473, de 2012-04-27, da Direcção de Finanças de Lisboa – DGDE (Informação n.º 516/2012) ter sido aceita pelo Sr. Director de Finanças Adjunto (de 2012-04-23) a manutenção da suspensão do processo de execução fiscal no decurso do prazo de impugnação judicial, efectivamente, com a decisão do pleito (recurso da reclamação graciosa), nos termos do artigo 169.º, n.º 1, do CPPT (e ponto 5 do ofício circulado n.º 60900, de 15/05/2012), cessou legalmente a possibilidade de suspensão da execução e, sendo esta pretendida, deverá ser apresentada garantia nos termos dos artigos 169º e 199º, do referido CPPT;

8 – O valor da garantia, com reporte à data de impugnação, conforme artigo 199º, n.º 6, do CPPT (e §8º, do ponto 5, do ofício circulado 60.090, de 2012-09-04, ascenda a €8.035.996,10.

Na mesma data faço estes autos conclusos.

Paço de arcos, 18 de Setembro de 2012”;

12. Sobre a informação transcrita em 11 recaiu o seguinte despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras – 2:

“Considerando a informação que antecede e demais elementos dos autos, determino a notificação da executada para que, caso pretenda a manutenção da suspensão da execução, deverá no prazo de 15 dias, de harmonia com a conjugação do previsto pelos artigos 169.º e 199º, ambos do CPPT, apresentar garantia idónea, no valor de €8.035.996,10.

Paços de arcos, 18 de Setembro de 2012”.

6 – Apreciando

6.1 Da (i) legalidade da exigência de nova garantia para manutenção da suspensão do processo de execução fiscal na pendência de impugnação judicial deduzida do indeferimento de recurso hierárquico de indeferimento parcial de reclamação graciosa na pendência da qual foi declarada, nos termos do artigo 183.º-A do CPPT, a caducidade da garantia prestada para suspender a execução

A sentença recorrida, a fls. 117 a 130 dos autos, julgou totalmente procedente a reclamação judicial deduzida pela ora recorrida contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras 2 que, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3654200901040278, determinou a prestação de nova garantia para manutenção do efeito suspensivo da execução na pendência do processo de impugnação subsequente ao indeferimento do recurso hierárquico do indeferimento parcial de reclamação graciosa tendo por objecto a liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 2006 e juros compensatórios, anulando a decisão reclamada.

Considerou o tribunal “a quo” - fundamentando o decidido nas disposições legais pertinentes bem como na Jurisprudência deste Supremo Tribunal iniciada pelo Acórdão de 12 de Abril de 2012, proferido no rec. n.º 0322/12 (cujo sumário transcreve) e secundada por três outros acórdãos (também referidos na decisão recorrida) -, que o efeito suspensivo decorrente da prestação de garantia não cessou com a decisão da reclamação graciosa, antes se mantém até ao trânsito em julgado da decisão que vier a ser proferida na impugnação, não podendo *aceitar-se o entendimento preconizado pela Fazenda Pública, de que, deve distinguir-se o “pleito gracioso ou administrativo do pleito contencioso ou judicial” no que concerne à caducidade da garantia, reconhecida em reclamação graciosa* (cfr. sentença recorrida, a fls. 129 dos autos).

Discorda do decidido a Fazenda Pública, pois que entende que o efeito suspensivo da execução fiscal decorrente da prestação de garantia que caducou se mantém apenas até à formação de “caso decidido ou resolvido” do “pleito gracioso ou administrativo”, não estendendo os seus efeitos até ao termo do “pleito judicial”, em razão da *autonomia entre o procedimento administrativo e o processo judicial* e porque *se assim não se entender (...) ficaria a AT penalizada, por não poder arrecadar a receita nem deter qualquer garantia, (...) também pela demora na apreciação da subsequente Impugnação Judicial, que incumbe aos Tribunais, o que não se compreende e não foi certamente este o objectivo do legislador.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal no seu parecer junto aos autos defende que o recurso não merece provimento.

Vejamos.

A questão trazida nos presentes autos não é nova, nem novo é nenhum dos argumentos trazidos pela recorrente.

Tem sido trazida a este Supremo Tribunal reiteradamente em recursos da Fazenda Pública que, não obstante a uniformidade de entendimento das várias formações desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo - no sentido de que a tese em que assenta não colhe -, reitera argumentos gastos e já objecto de análise, não se conformando com a jurisprudência pacificamente assente e aceite, tendo de conformar-se com o reiterado não provimento destes seus recursos..

É que o caso dos autos é substancialmente idêntico ao que foi decidido pelo Acórdão deste Supremo Tribunal de 12 de Abril de 2012, citado na sentença recorrida, e similar a tantos outros entretanto decididos, todos no mesmo sentido (cfr., para além dos três citados na sentença recorrida, os Acórdãos de 23 de Janeiro de 2013, rec. n.º 01500/12, de 6 de Fevereiro de 2013, rec. n.º 092/13, de 20 de Fevereiro de 2013, rec. n.º 0162/13 e de 15 de Maio de 2013, rec. n.º 0667/13, entre outros).

Assim, porque o decidido no Acórdão de 12 de Abril, proferido no rec. n.º 322/12, merece a nossa inteira concordância - como, aliás, resulta à evidência dos Acórdãos de 21 de Novembro de 2012, rec. n.º 1155/12 e de 5 de Dezembro de 2012, rec. n.º 01270/12, que relatámos - também aqui se adoptará a mesma solução, nos termos e pelos fundamentos dele constantes, para os quais se remete, negando provimento ao recurso e confirmando a sentença recorrida, que bem julgou ao entender que o efeito suspensivo da execução derivado da prestação de garantia no procedimento de reclamação graciosa se mantém, nos termos do n.º 1 do artigo 169.º do CPPT, até à *decisão do pleito*, havendo que interpretar esta expressão no sentido que corresponde ao seu significado – de *litígio* – ou seja, até que sobre o litígio se forme “caso decidido ou resolvido”, não havendo recurso senão à via administrativa”, ou até ao trânsito em julgado da decisão final, havendo recurso à via contenciosa.

Como já tivemos ocasião de afirmar em anteriores Acórdãos que proferimos sobre a matéria, é esta, aliás, a interpretação da norma adoptada pela própria Administração tributária no ponto 2 do Ofício-Circulado que a Fazenda Pública invoca como fundamentação da decisão objecto da reclamação que está na origem dos presentes autos (...) onde textualmente se afirma que: “(...) sendo prestada pelo interessado a garantia idónea, nos termos do art. 199.º do CPPT, o n.º 1 do art. 169.º do CPPT faz daí decorrer a consequência da suspensão da execução «até à decisão do pleito», ou seja, até à verificação do caso decidido ou resolvido. Tal só ocorre quando o acto tributário ou a dívida, cuja legalidade ou exigibilidade forem contestadas, deixarem de ser contenciosamente impugnáveis. No caso de apresentação de meios contenciosos (judiciais) de reacção, o caso decidido ou resolvido apenas se verifica com o trânsito em julgado da decisão judicial, ou seja, se for obtida uma decisão definitiva que seja insusceptível de recurso judicial ou ainda se, apesar de passível deste recurso, decorrer o respectivo prazo sem que o mesmo seja apresentado”. Sendo, porém, diversa – distinguindo pleito administrativo e pleito judicial -, a interpretação que consigna o ponto 5 do mesmo Ofício para o caso específico da caducidade da garantia (artigo 183.º-A do CPPT).

Como também se consignou já naqueles arestos, igualmente o argumento da autonomia do procedimento de reclamação relativamente ao processo judicial nada prova no que à alegada não manutenção do efeito suspensivo em razão da garantia prestada, e que caducou na pendência da reclamação, respeita, pois, como se deixou dito no Acórdão de 12 de Abril de 2012 que vimos referindo e se reiterou no do passado dia 21 de Novembro:

«(...) Salvo o devido respeito, a questão nada tem a ver com a reconhecidamente diferente natureza entre a reclamação graciosa e a impugnação judicial, nem sequer com uma qualquer solução de continuidade da garantia entre a reclamação graciosa e a impugnação judicial, mas tão-só com a estabilidade da relação jurídico-tributária a que se refere a liquidação que deu origem à dívida exequenda.

Nesse sentido aponta também o n.º 5 do art. 103.º, do CPPT, na redacção da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, como igualmente bem referiu a Juíza do Tribunal *a quo*. Na verdade, nesta norma legal, depois de no número anterior se referir que «A impugnação tem efeito suspensivo quando, a requerimento do contribuinte, for prestada garantia adequada, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo tribunal, com respeito pelos critérios e termos referidos nos n.ºs 1 a 5 e 9 do artigo 199.º», estatui-se: «Caso haja garantia prestada nos termos da alínea f) do artigo 69.º, esta mantém-se, independentemente de requerimento ou despacho, sem prejuízo de poder haver lugar a notificação para o seu reforço». O que parece significar, sem margem para dúvida, que a garantia que haja sido prestada quando da reclamação graciosa da liquidação da dívida exequenda em ordem a obviar à instauração da execução fiscal (...) se mantém, em ordem ao mesmo efeito, quando for deduzida impugnação judicial contra o mesmo acto tributário. E, se assim é nos casos em que a garantia visa obviar à instauração da execução fiscal porque seria diferente nos casos em que a garantia visa obviar à prossecução da execução, mesmo que tenha sido declarada a sua caducidade? Seria, aliás, curioso saber se o órgão de execução fiscal, extraíndo todas as consequências da tese que sustenta, permitiria o levantamento da garantia prestada caso não se tivesse verificado a declaração da respectiva caducidade. No sentido de que a suspensão da execução fiscal se mantém nas situações em que seja apresentada impugnação judicial na sequência de reclamação graciosa a que tenha sido atribuído efeito suspensivo, se pronuncia também RUI DUARTE MORAIS, que afirma textualmente:

«O novo n.º 5 deste artigo esclarece também – e bem – uma outra situação que levantava dúvidas: se a impugnação for apresentada na sequência de uma reclamação graciosa e a esta tiver sido atribuído efeito suspensivo pela administração tributária, em razão de prestação de garantia, tal efeito suspensivo manter-se-á ou não no decurso do processo de impugnação? A resposta é, agora, afirmativa (art.º 103º, n.º 5, do CPPT). A atribuição de efeito suspensivo à impugnação é decorrência automática (independentemente de despacho ou requerimento, diz a lei) de tal efeito ter sido atribuído à reclamação, na condição óbvia de se manter a garantia prestada» (*A Execução Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, pág. 80.).

E, salvo melhor opinião, nem esta condição referida na parte final do excerto citado – manutenção da garantia prestada – pode ser lida com o alcance pretendido pela Recorrente. É que, nos termos que deixámos referidos, a lei faz equivaler à manutenção da garantia prestada a sua caducidade.

Ainda neste sentido, CARLA RIBEIRO afirma:

«[...] convém ainda referir que uma vez caducado o direito à garantia o mesmo não pode ser repristinado caso o contribuinte não concorde com a decisão da reclamação e decida impugná-la judicialmente. É que não faz sentido que a garantia possa caducar ou deixar de ser exigível, por omissão da decisão administrativa e posteriormente possa ser exigida em consequência de impugnação judicial» (Tese de pós-graduação em Direito Fiscal sob o tema *A Garantia Idónea*, publicação *on line* do Centro de Investigação Jurídico Económica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, pág. 23, disponível em (<http://www.cije.up.pt/publications/garantia-id%C3%B3nea>.)»

(fim de citação).

Repita-se ainda, finalmente, reiterando o que já se disse em Acórdãos anteriores, no acórdão de 21 de Novembro passado versando sobre idêntica temática, que *as receitas fiscais cobradas pela*

Administração tributária não são receitas próprias desta, mas receitas do Estado (artigo 103.º n.º 1 da CRP) e que, na nossa perspectiva, a caducidade na garantia prevista no artigo 183.º-A do CPPT não visa penalizar a Administração tributária (ou os Tribunais, nas redacções da norma anteriores à vigente) pelo atraso na decisão do pleito, antes evitar que os contribuintes sejam irrazoavelmente penalizados por essa demora na decisão.

Tem, pois, de concluir-se que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a sentença recorrida, que bem julgou.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 18 de Setembro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 18 de Setembro de 2013.

Assunto:

Causas de interrupção da prescrição. LGT.

Sumário:

- I — No caso dos autos relativamente às dívidas que estão em cobrança nos processos executivos instaurados em 1999 (e que se desconhece quais sejam), temos uma certeza: a instauração da execução deixou de constituir facto interruptivo. Só a citação o é. E não sabemos quando ocorreu essa citação. Aliás, se a citação tiver ocorrido no período entre Janeiro de 1999 e Junho de 1999 (data em que foi introduzida, pela 1ª vez, esta causa nova causa interruptiva), nem terá ocorrido qualquer interrupção no prazo de prescrição.*
- II — Por outro lado a suspensão da prescrição só poderá ter ocorrido se os móveis que a executada deu à penhora forem suficientes para garantir a dívida.*
- III — Não se sabendo se isso acontece efectivamente no caso, já que o probatório é omissivo nesta matéria. Nestas circunstâncias e sendo o conhecimento deste Tribunal limitado à matéria de direito impõe-se a baixa dos autos à 1ª instância para ampliação da matéria de facto pertinente.*

Processo n.º 1349/13-30.

Recorrente: A....., L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Ascensão Lopes.

Acordam, em conferência, nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – RELATÓRIO

A....., Lda., com sede na, Mértola, notificada do despacho do Chefe de Finanças que no âmbito da execução fiscal n.º 0280199801002651, não declarou a prescrição da dívida exequenda, deduziu reclamação.

Por sentença de 26 de Junho de 2013, o TAF de Beja, indeferiu a reclamação. Reagiu a A....., Lda interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes conclusões:

1ª - Ao processo de impugnação, bem como às execuções fiscais em causa, aplica-se o Código de Processo Tributário (CPT) até 5/7/2001 e o Código de Processo e de Procedimento Tributário (CPPT), a partir desta data, de acordo com o artº 4º do Decreto Lei 433/99 e os artº 12º e artº 14º da Lei 15/2001;

2ª - Em 11/9/1998 foi autuada no Serviço de Finanças de Mértola a impugnação judicial interposta pela ora recorrente, que originou o Processo n.º 690/05 do TAF de Beja (Tribunal *a quo*), sendo esta a data inicial relevante para efeitos do disposto no n.º 2 do artº 49º da LGT na sua redacção anterior à Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro;

3ª - Em 12/09/1999 verificou-se a paragem do processo de impugnação por mais de um ano por facto não imputável ao sujeito passivo, sendo esta a segunda data relevante para efeitos do disposto no n.º 2 do artº 49º da LGT na referida redação, então em vigor;

4ª - Em 23/7/1999 foi feita penhora de bens móveis da executada escolhidos pela Administração Fiscal;

5ª - Entre a data da autuação da impugnação atrás referida e 20/02/2001 o processo esteve parado na posse da Administração Fiscal, pelo que se verificaram múltiplas e sucessivas paragens por mais de um ano por motivo não imputável à impugnante;

6ª - Há erro de julgamento na dita Sentença recorrida em tudo aquilo em que se baseia no disposto no n.º 4 do artº 49º da LGT, introduzido pela Lei 53-A/2006 de 29 de Dezembro, o qual nos termos do disposto no n.º 1 do artº 12º do Código Civil não é aqui aplicável, pois ao caso presente é aplicável a redação anterior daquele artigo;

7ª - Na dita Sentença recorrida não foi dada por provado, e pela consulta do processo de execução fiscal constata-se a inexistência de Despacho ou ato similar, que decreta a suspensão da execução (artº 257º do CPT);

8ª - A penhora realizada, enquanto garantia do pagamento da totalidade da dívida exequenda e acrescido, não foi apreciada pela entidade competente nos termos do disposto nos artigos 255º, 282º, 286º e 257º, todos do CPT;

9ª - Nem o escrivão lavrou no processo executivo a informação determinada na parte final do n.º 1 do artº 255º do CPT, necessária para a entidade competente apreciar e decretar, ou não, a suspensão da execução;

10ª - Só a penhora que garanta a totalidade da dívida exequenda e acrescido, apreciada em Despacho que decreta a suspensão da execução proferido pela entidade competente sobre informação dada nesse sentido pelo escrivão no processo, é susceptível de provocar a suspensão “*de jure*” da execução fiscal (Ac. STA de 17/11/2010-Alfredo Madureira), o que não se verifica;

11ª - Nas execuções fiscais identificadas foram recusados os pedidos de suspensão e as penhoras propostas pela executada e os processos estão parados desde 23/07/1999;

12ª - A impugnação foi instaurada no Serviço de Finanças de Mértola em 10/09/1998;

13ª - O n.º 3 do artº 49º da LGT, na redação anterior à Lei 53-A/2006, que é a aplicável nas situações em causa, só atribui efeito suspensivo do prazo de prescrição à paragem da execução fiscal por motivo do pagamento de prestações legalmente autorizadas e não em virtude da prestação de garantia (Ac. STA de 03/11/2010 — Pimenta do Vale);

14ª - A penhora realizada em 23/07/1999, atrás referida, só por si, não suspendeu “*de jure*” o prazo de prescrição das dívidas tributárias em causa no presente recurso;

15ª - Mesmo que se entendesse que esta penhora suspendeu o prazo de prescrição das dívidas tributárias em causa, o que se não aceita, a posterior paragem do processo de impugnação por mais de um ano por motivo não imputável à impugnante, constatada em 12/09/1999, implica a cessação desse efeito suspensivo e provocaria uma nova contagem do prazo de prescrição em que se soma o tempo decorrido após esta data ao que tiver decorrido até à data da autuação (nº2 do artº 49º da LGT);

16ª - Após a paragem do processo de impugnação por mais de um ano por motivo não imputável à impugnante, verificada em 12/09/1999, não se verificou mais nenhum facto interruptivo ou suspensivo do prazo de prescrição das dívidas tributárias em causa;

17ª - Não é aplicável ao presente caso a redação e a revogação do nº2 introduzidas no artº 49º da LGT pela Lei 53-A/2006, de acordo com o artº 91º deste diploma legal;

18ª - Nos termos do disposto no artº 49º da LGT, na redação dada pela Lei 100/1999 aplicável aos presentes autos, todas as dívidas tributárias em causa estão prescritas;

19ª - O Tribunal *a quo* na dita Sentença recorrida faz uma má aplicação das leis no tempo, nomeadamente das sucessivas redações do artº 49º da LGT e das vigências do CPT e do CPPT, violando recorrente e incontornavelmente o disposto no n.º 1 e seguintes do artº 12º do Código Civil.

20ª - O Tribunal *a quo* na dita Sentença recorrida faz uma má interpretação das leis, nomeadamente das disposições do artº 49º da LGT na redação aplicável aos factos e situações que deu como provados, com violação dos princípios do artº 9º do Código Civil;

Perante o exposto, e com o superior suprimento de Vossas Excelências, devem ser declaradas prescritas todas as dívidas tributárias em causa, revogando-se a dita Sentença recorrida. Assim será feita a costumada Justiça.

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

A recorrente à margem identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, de 26 de Junho de 2013, exarada a fls. 131/148.

A decisão recorrida indeferiu a reclamação deduzida contra o despacho do Chefe do SLF de Serpa, de 08 de Outubro de 2010, que indeferiu pedido de prescrição da dívida exequenda, no entendimento de que com a penhora de bens que garantem o pagamento da quantia exequenda e acrescido, em 23 de

Julho de 1999, se suspendeu o prazo de prescrição que só volta a correr com o trânsito em julgado da decisão que vier a pôr termo à deduzida impugnação judicial.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 170/173, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não houve contra-alegações.

A nosso ver o recurso não merece provimento.

A lei reguladora do regime de prescrição da dívida tributária é o que vigorar à data da sua constituição. ¹ (Acórdão do STA, de 6 de Outubro de 1999, proferido no processo n.º 23.736.)

Nos termos do estatuído no artigo 297.º do Código Civil, a lei que estabelecer prazo mais curto que o fixado em lei anterior é, também, aplicável aos prazos que já estejam em curso, salvo se segundo a lei antiga faltar menos tempo para a prazo se completar, sendo certo que o novo prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei.

O prazo de prescrição era de 20 anos para os tributos, nos termos do estatuído no artigo 27.º do CPCI.

Com a entrada em vigor do CPT, em 1 de Julho de 1991, nos termos do seu artigo 34.º o prazo de prescrição passou para 10 anos, para os impostos, contados desde o ano seguinte aquele em que tiver ocorrido o facto tributário.

Nos termos dos referidos diplomas a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação judicial e a instauração da execução fiscal interrompe a prescrição e se o processo estiver parado por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte, o prazo suspende-se entre a data da autuação da execução até ao momento em que faz 1 ano que o processo está parado por facto não imputável ao contribuinte.

Em 1999.01.01 entrou em vigor a LGT, que no artigo 48º/1, na redacção actual, estatui que as dívidas tributárias prescrevem no prazo de 8 anos contados, nos impostos periódicos a partir do termo do ano em que ocorreu o facto tributário e nos de obrigação única a partir da data em que ocorreu o facto tributário, excepto o IVA e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que o prazo se conta a partir do início civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente a exigibilidade do imposto ou o facto tributar

Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo as causas de suspensão ou interrupção aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários e subsidiários, sendo certo que, nos termos do n.º 3 a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao devedor subsidiário se a citação deste em processo de execução fiscal for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação.

Nos termos do artigo 49º a citação (após a entrada em vigor da Lei 100/99, de 26 de Julho), a reclamação, o recurso hierárquico a impugnação e o pedido de revisão oficiosa interrompem a prescrição.

De acordo com o n.º 2, entretanto revogado pela Lei 53-A/2006, de 29/12, mas cuja revogação só aplica aos casos em que o ano de paragem do processo termina a partir de 2007.01.01, a paragem do processo por mais de 1 ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito interruptivo, somando-se neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Nos termos do n.º 3, na redacção anterior à referida Lei 53-A/2006, o prazo de prescrição suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento a prestações legalmente autorizado ou de reclamação, impugnação ou recurso, com efeito suspensivo da execução fiscal em consequência de prestação de garantia, sendo certo que com a redacção introduzida pela citada Lei além da suspensão por pagamento em prestações a suspensão o prazo de suspensão suspende-se enquanto não houver decisão transitada que ponha termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.

Por força do disposto no artigo 49.º/3 da LGT, na redacção introduzida pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro (LOE 2007) a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

Todavia, a LOE de 2007 entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2007, e, sendo uma norma sobre os efeitos dos factos, ela só se aplica após a sua entrada em vigor, por força do estatuído no artigo 12.º/2 do CC. ² (Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, página 65, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa)

Em termos de factualidade apurada com eventual relevo para a prescrição temos, nomeadamente, que:

1. Em 10 de Setembro de 1998 foi instaurada impugnação judicial contra as liquidações exequendas de IVA e IRC de 1994, 1995 e 1996, que esteve parada por facto não imputável ao contribuinte até 20 de Fevereiro de 2001.

2. Em 23 de Julho de 1999 foram penhorados bens móveis em valor suficiente para garantia o pagamento da obrigação exequenda e acrescido.

Como resulta do probatório [alínea L) e fls. 29 a 35 do PEF] é indubitável que os bens móveis penhorados são suficientes para garantir o pagamento da obrigação exequenda e acrescido.

É com a efectiva prestação de garantia, no caso por meio de penhora de bens, que opera ope legis a suspensão da execução fiscal, sendo que a informação referida na parte final do artigo 169.º/1 do CPPT é um mero acto de trâmite sem qualquer efeito constitutivo. ³ (Lei Geral Tributária, anotada e comentada, página 232, António Lima Guerreiro e Código de procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, III volume, página 227, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.)

Há que aplicar aos tributos de 1994 e 1995 o prazo de prescrição de 10 anos estatuído no artigo 34.º do CPT, uma vez que em 1999.01.01, data da entrada em vigor da LGT, faltava menos tempo para se consumir a prescrição ao abrigo daquele diploma.

Quanto aos tributos de 1996 há que aplicar o prazo de prescrição de 8 anos estatuído no artigo 38.º da LGT por faltar menos tempo para a prescrição ao abrigo deste diploma.

O prazo de prescrição, quanto aos tributos de 1994 e 1995 iniciou-se em 1995.01.01 e 1996.01.01, respectivamente, sendo certo que se interrompeu com a dedução da impugnação judicial em 1998.09.10, degenerando em suspensão entre 1998.09.10 e 1999.09.10 por via da paragem dos autos por mais de um ano.

Quanto aos tributos de 1996 o prazo de prescrição iniciou-se em 1999.01.01, data da entrada em vigor da LGT.

Entretanto, com a efectivação da penhora em 1999.07.23 suspendeu-se o prazo de prescrição de todos os tributos, que só recomeçará a contar a partir do trânsito em julgado da decisão que vier a pôr termo à impugnação judicial, nos termos do disposto no artigo 49.º/3 da LGT.

“Existindo uma causa de suspensão autónoma em relação ao facto com efeito interruptivo, ela produzirá os seus próprios efeitos independentemente dos produzidos pelo facto interruptivo, pelo que poderá obstar ao decurso do prazo de prescrição em situações em que não é produzido esse efeito pelo facto interruptivo. Se tanto esse facto como o facto interruptivo eliminarem a relevância do mesmo período de tempo para prescrição, será irrelevante a existência de causa de suspensão, pois esse período já não será contado para a prescrição por força do acto interruptivo. Mas, se houver algum período do prazo que não é eliminado pelo facto interruptivo e é pelo facto suspensivo, cumular-se-ão os efeitos dos dois factos. 4 (Sobre a Prescrição... citado.)

É assim manifesto que não se mostra prescrita a dívida exequenda.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal “a quo” deu como provada a seguinte factualidade:

A) Em 1998.05.28, no Serviço de Finanças de Mértola, foi autuado o processo de execução fiscal (PEF) n.º 028098/100265.1, contra B....., Lda., com sede na, Mértola (cf. 2 do PEF);

B) Tem por base:

a. Certidão n.º 900059806, emitida em 1998.09.26 que atesta que B....., Lda., com sede na, Mértola é devedora de PTE 618 599\$00, respeitante a IRC do exercício de 1996, com prazo de cobrança voluntária que terminou em 1998.05.27; mais atesta que são devidos juros de mora contados a partir de 1998/05

(cf. fls. 3 do PEF);

B) Em 1998.10.13, foi enviado ofício normalizado aviso — citação, constante de fls. 4 do PEF, e que aqui se dá por integralmente reproduzido;

C) Por requerimento constante de fls. 5 a 6 do PEF e que aqui se dá por integralmente reproduzido, C..... veio solicitar a penhora sobre 32/100 avos do prédio urbano sito em Lisboa, na freguesia do, Rua, n.º e, inscrito na matriz sob o artigo 1679º;

D) Em 1999.03.23, o Chefe de Finanças proferiu despacho constante de fls. 8 do PEF que aqui se dá por reproduzido e do qual se transcreve:

a. Face à citação insuficiente confirmada na alínea a) do n.º 1 do artigo 251º do CPT, refaça-se a citação à empresa na pessoa de qualquer sócios gerentes conhecidos à data da certidão de dívida;

E) Em 1999.03.25, foi ofício normalizado aviso-citação, endereçado a D....., na qualidade de sócia gerente (desde 1998.06.01 por cessão de quotas) de B....., Lda. (antes denominada — E....., SA) para, Mértola — cf. fls. 9 do PEF

F) Em Abril de 1999, veio D....., solicitar a suspensão do processo de execução fiscal até ser decidida a impugnação judicial em curso — cf. fls. 10 do PEF

G) Em 1999.04.15, a estes autos foram apensados os processos de execução fiscal n.º 028098/100270.8, 028098/100271.6, 028098/100272.4, 028099/100 30.6, 028099/10046.2, 028099/10047.0, 028099/100 48.9 e 028099/10049.7, ficando a quantia exequenda a valer por PTE 11 757 870\$00

— cf. fls. 13 do PEF;

H) Por carta registada com aviso de recepção assinado em 1999.04.22, foi comunicado à Reclamante que por despacho de 1999.04.21, do Chefe de Finanças (em substituição), foi indeferido o pedido de suspensão do processo de execução fiscal e prestação de garantia (cf. 17 a 18-v do PEF);

I) Em 1999.07.06, a Executada veio oferecer à penhora o gado ovino (cf. fls. 20 do PEF);

J) Por carta registada com aviso de recepção assinado em 1999.07.13, foi comunicado que por despacho de 1999.06.09, este pedido foi indeferido (cf. fls. 21 a 22-v do PEF);

K) Por novo requerimento de 1999.07.22, a Executada ofereceu à penhora bens móveis (cf. 24 a 28 do PEF);

L) E em 1999.07.23, foram penhorados os bens móveis oferecidos (cf. 30 a 35 do PEF junto);

M) Em 2010.09.30, a Reclamante solicitou a declaração de prescrição das dívidas exequendas (cf. fls. 12 a 16 dos autos);

N) Por despacho de 2010.10.08, exarado na informação de 2010.10.08, o Chefe de Finanças, em regime de substituição, não reconheceu a prescrição da dívida exequenda, *por não ter decorrido ainda o prazo previsto no artigo 34º CPT* (cf. fls. 11 do PA).

O) Por carta registada com aviso de recepção assinado em 2012.02.16, foi enviado ao Mandatário da Reclamante ofício do qual se transcreve (cf. fls. 15 a 16 e 19 do PA):

a. *Assunto: Indeferimento de pedido de prescrição de dívidas em processo de execução fiscal;*

b. *Sobre o assunto em referência e para os fins convenientes, junto se remete fotocópia do despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças, datado de 2010.10.08, que recaiu sobre a petição apresentada e referente a dívidas em execução fiscal no processo 0280199901000497 e Aps pendente neste Serviço de Finanças;*

c. (...);

P) Por carta registada com aviso de recepção assinado em 2012.02.23, foi enviado à Reclamante ofício, do qual se transcreve (cf. fls. 17 a 18 e 20 do PA)

a. *Assunto: Indeferimento de pedido de prescrição de dívidas em processo de execução fiscal*

b. *Sobre o assunto em referência e para os fins convenientes, junto se remete fotocópia do despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças, datado de 2010.10.08, que recaiu sobre a petição apresentada e referente a dívidas em execução fiscal no processo 0280199901000497 e Aps. pendente neste Serviço de Finanças;*

c. (...);

Q) Em 2012.02.24, no Serviço de Finanças de Mértola, deu entrada a presente reclamação (cf. fls. 6 dos autos);

R) Entretanto, em 1998.09.10, no Serviço de Finanças de Mértola, deu entrada impugnação da liquidação de IRC do exercício de 1996 (cf. fls. 127 dos autos);

S) E em 2001.02.20, a impugnação deu entrada no Tribunal Tributário de Beja onde correu termos sob o n.º 244/2001 e posteriormente no Tribunal Administrativo e Tributário de Beja sob o n.º 690/05.8BEJA (cf. fls. 119 e 127 dos autos);

3 – DO DIREITO

A meritíssima juíza do TAF de Beja, indeferiu a reclamação por entender que:

(destacam-se apenas os trechos da decisão com maior interesse para o presente recurso)

“I — Relatório

A....., Lda., com sede na, Mértola, notificada do despacho do Chefe de Finanças que no âmbito da execução fiscal n.º 0280199801002651, não declarou a prescrição da dívida exequenda, veio reclamar nos termos dos artigos 276º e seguintes CPPT.

Alega, em suma: (a) o ofício de notificação do despacho recorrido deve ser declarado nulo, ou anulado, por violar as regras essenciais atinentes à notificação, não indicando os meios de defesa e o prazo para reagir contra o acto notificado; (b) o despacho recorrido deve ser declarado nulo, ou anulado, por falta de fundamentação; (c) o despacho recorrido deve ser declarado nulo ou anulado por haver contradição entre o decidido e a respectiva fundamentação; (d) ao caso, não são aplicáveis as disposições do CPPT — artigo 4º do Decreto-Lei n.º 433/99; (e) a execução fiscal esteve parada mais de um ano por motivo não imputável à executada, mas sim à AT recorrida; (f) ao caso é aplicável o prazo de prescrição de 8 anos previsto na LGT; (g) a impugnação esteve parada mais de um ano por motivo não imputável à impugnante, mas sim devido à retenção ilegal do processo praticada pela AT recorrida; (h) de acordo com a regra especial prevista no artigo 49/2 da LGT deve somar-se o tempo decorrido após a paragem da impugnação superior a um ano por motivo não imputável à impugnante ao tempo decorrido até à data da actuação; (i) nos termos legais aplicáveis, as eventuais dívidas de todos os tributos em causa já prescreveram.

Na contestação a Fazenda Pública pugnou pela improcedência da reclamação.

Os autos foram com vista à Digna Procuradora da República que emitiu parecer, constante de fls. 123 a 126 do processo, no sentido da improcedência da reclamação:

“A....., Lda” veio deduzir a presente reclamação judicial contra o despacho de indeferimento do pedido de declaração de prescrição proferido em 8/10/2010 no âmbito do processo de

execução fiscal n.º 0280199801002651 e apensos, que corre seus termos no Serviço de Finanças de Serpa contra a ora reclamante para cobrança de dívidas de IVA e IRC dos anos de 1994, 1995 e 1996.

Alega a reclamante, para o efeito e em resumo:

- Ocorreu a nulidade ou anulabilidade do despacho por violação das regras da notificação — art. 64º, n.º 2 do CPT — e ainda por falta de fundamentação e contradição entre o decidido e a respectiva fundamentação;

- Ocorreu a prescrição das dívidas;

O Ilustre Representante da Fazenda Pública apresentou resposta na qual defende a improcedência da reclamação.

Em seu entender não se verifica a prescrição das dívidas exequendas e no mais entende não assistir razão à reclamante.

Mostra-se apensa cópia da execução fiscal.

Cumpra emitir parecer.

O processo de execução fiscal n.º 0280199801002651 e apensos corre seus termos no Serviço de Finanças de Serpa contra a ora reclamante para cobrança de dívidas de IVA e IRC dos anos de 1994, 1995 e 1996.

A execução n.º 0280199801002651 foi instaurada em 13/10/98 e reporta-se a IRC do ano de 1996 e a esta foram apensos em 15/04/1999 diversos processos de execução, autuados em 1998 e 1999.

A ora reclamante apresentou impugnação em 10/09/1998, a qual subiu em recurso.

Na sequência da apresentação desta impugnação, a ora reclamante requereu a suspensão do processo de execução, oferecendo como garantia um bem que veio a ser recusado, mas veio a solicitar a penhora de bens para garantia dos créditos.

Foi efectuada penhora de bens em 23/07/1999, considerados suficientes para a garantia da quantia exequenda e acrescidos.

Analisemos, antes de mais, a invocada prescrição das dívidas.

Ao tempo dos factos geradores dos impostos, o prazo prescricional era de 10 anos (ad. 34º, n.º 1, do CPT), prazo esse que foi reduzido para 8 anos (art. 48º, n.º 1. LGT).

Disponha o art. 34º, do CPT, que a obrigação tributária prescrevia no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estivesse fixado na lei, contando-se o prazo de prescrição desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial, referindo o seu n.º 3 que interrompem a prescrição a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução (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).

O art. 48º, n.ºs 1, 2 e 3, da LGT dispõe que as dívidas tributárias prescrevem no prazo de oito anos, salvo o disposto em lei especial, contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, que as causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários e que a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação.

O n.º 1 do ad. 49º da LGT dispõe que interrompem a prescrição a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo.

Dispõe expressamente no n.º 1, do art. 5º, do Dec-Lei n.º 398/98; de 17/12, que introduziu a LGT, que os novos prazos de prescrição introduzidos nesta se aplicam com cumprimento do disposto no art. 297º, do Código Civil (CC).

Deste modo, a escolha do prazo de prescrição aplicável a dívida de imposto, nascida na vigência de lei depois sucedida por outra, fixando ambas prazo diferente, faz-se de acordo com a regra do art. 297º, n.º 1, do CC, o qual dispõe que “a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”.

No entanto, verificando-se a sucessão de leis no tempo relativamente aos prazos prescricionais, em face do disposto no referido art. 297º, não se impõe a aplicação de um ou outro regime em bloco, pois que este normativo apenas se refere à lei que altere o prazo e não aos termos em que se conta, nem a tudo o que releva para o seu curso, por isso, as leis que alterem as causas de suspensão ou interrupção de prescrição, não sendo leis sobre alteração de prazos”, não estão abrangidas por esse normativo, seguindo a regra de aplicação no tempo do art 12º, n.º2 do CC.

Reportando-se as dívidas a IVA e IRC dos anos de 1994, 1995 e 1996, os respectivos prazos de prescrição iniciam-se em 1/01/1995, 1/01/1996 e 1/01/1997.

Quer por aplicação das normas legais do CPPT, quer da LGT, não se completou ainda o prazo prescricional relativamente às dívidas em causa.

Efectivamente, tendo em atenção o período a que respeitam, o início do prazo de prescrição, a instauração das execuções e os efeitos interruptivos e suspensivos do prazo de prescrição, determinados estes pela lei vigente na data da sua verificação (nos termos do referido art. 12º do CC) temos que a impugnação interrompe a prescrição, mas também a instauração da execução e a citação, bem como a impugnação e a prestação de garantia/penhora são causa de suspensão.

Em face do exposto entendemos que não decorreu ainda o prazo prescricional dos tributos.

Invoca ainda a reclamante a nulidade ou anulabilidade do despacho por violação das regras da notificação, por entender que se aplica às execuções instauradas o Código de Processo Tributário e ainda por falta de fundamentação e contradição entre o decidido e a respectiva fundamentação.

Entendemos carecer a reclamante de razão relativamente à invocada nulidade ou anulabilidade, uma vez que em face do que dispõe o art. 12º da Lei n.º 15/2001, que determina passarem a reger-se pelo CPPT os procedimentos e processos regulados pelo CPT, sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados, aplica-se no caso em análise o preceituado nos arts. 36º a 39º do CPPT.

Por outro lado, no que respeita aos invocados vícios do despacho reclamado, entendemos que os mesmos não se verificam, quer porque o despacho se mostra fundamentado, quer porque não se vislumbra qualquer contradição no mesmo.

Termos em que o parecer do Ministério Público vai no sentido da improcedência da presente reclamação.

Cumprе apreciar e decidir:

II — Saneamento

(...).

III — Fundamentação

a) Factos provados

(...)

V — Questões que cumpre solucionar:

Se foram preteridas formalidades essenciais na notificação do acto reclamado.

Se o despacho do Chefe de Finanças que não declarou a prescrição da dívida exequenda deve ou não ser mantido: prescrita ou não a dívida tributária?

VI — Motivação de Direito

1. Da notificação da decisão reclamada

Defende a Reclamante que a notificação do despacho reclamado não cumpriu as regras aplicáveis às notificações, nomeadamente o disposto no artigo 64/2 CPT, mormente ao não indicar o prazo e os meios de defesa.

(...)

Quanto a esta questão não tem, pois, razão a Reclamante.

b) Da fundamentação do despacho reclamado

(...)

Também quanto a esta questão não tem, pois, razão a Reclamante.

3. Da prescrição da dívida

A questão relativa à prescrição da dívida tributária foi já apreciada no âmbito do processo de impugnação que correu termos neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja sob o n.º 690/05.8BEBJA, decisão que seguiremos de perto.

No dizer de Almeida Costa³ (Obrigações. pag. 476), *a prescrição é o instituto por virtude do qual a parte contrária se pode opor ao exercício de um direito, quando este não seja exercitado durante o tempo fixado na lei.*

Este instituto, consagrado no artigo 309º Código Civil, comina o desinteresse ou inércia censurável do titular do direito de crédito e o decurso razoável do tempo, de acordo com o brocardo latino *dormientibus non succurrit jus*.

O CPT, que entrou em vigor em 1 de Julho de 1991, previa no artigo 34º, que a obrigação tributária prescreveria no prazo de 10 anos, contados do início do ano seguinte aquele em que tivesse ocorrido o facto tributário, salvo regime especial: revogou, neste caso, a norma da prescrição de 20 anos do CPCI.

Entretanto, a instauração da impugnação interromperia a prescrição, suspendendo a execução, desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195º CPPT.

Por seu turno, a instauração da execução interrompia a prescrição, cessando, porém, este efeito se o processo estivesse parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somado, contudo, o tempo que decorresse após a pendência sem movimento, ao tempo que tivesse decorrido até à data da autuação.

Ora, os factos tributários são relativos a IRC do exercício de 1996, e o prazo da prescrição conta-se desde o início do ano seguinte [àquele em que tiver ocorrido o facto tributário] ou seja, 1997.01.01 (artigo 34/2 CPT).

Anotemos, agora, progredindo na análise do caso, que a matéria de prescrição da dívida tributária vem hoje regulada no artigo 48º LGT, que entrou em vigor em 1999.01.01: prescreve a obrigação fiscal, no prazo de oito anos, salvo o disposto em lei especial, contado o tempo, nos impostos periódicos a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.

Também, sobre qualquer interrupção da prescrição incide a norma do artigo 49/2 LGT segundo a qual a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo lhe faz cessar os efeitos próprios.

Porém, o artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária, estabelece que, com excepção dos impostos abolidos, ao novo prazo de prescrição se aplica o artigo 297.º do Código Civil,

Ainda assim, identifica-se aqui, um problema de sucessão das leis no tempo: o prazo de prescrição era maior na lei revogada, 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: o prazo prescricional, tendo a LGT entrado em vigor em 1999.01.01, só em 2007 se completou.

Por conseguinte, há que apreciar se ocorreu a prescrição em face dos dois regimes.

Vejamos em primeiro lugar o regime instituído pelo CPT:

O processo de execução fiscal (PEF) foi instaurado em 1998.10.13 e o prazo de prescrição conta-se nos termos do artigo 34/2 CPT.

O prazo de prescrição começou a correr em 1997.01.01; até à suspensão *ex lege* 4 (Ac STA, Pleno da Secção de 2007.10.24, Proc n.º 0244/07 (Rel.: Baeta de Queiroz) disponível em www.dgsi.pt:

I — Sucedendo-se no tempo vários dos factos elencados no artigo 34º n.º 3 do Código de Processo Tributário como interruptivos da prescrição, não pode atender-se apenas ao segundo, ignorando o primeiro, como seria o caso de, deduzida reclamação graciosa após a instauração de execução fiscal, se considerar interrompido o prazo só a partir da dedução daquela.

II — Achando-se interrompido o prazo prescricional, pela ocorrência de algum daqueles factos, a posterior eclosão de outro, embora em abstracto capaz de interromper o prazo, é inócua, pela impossibilidade de interromper o que já está interrompido.

III — Porém, se, após a cessação do efeito interruptivo, ocorrer nova causa de interrupção da prescrição, não pode deixar de se lhe atribuir esse efeito) temos 1 ano e 9 meses

Em 1999.07.23, foi prestada garantia.

Em 1998.09.10, no Serviço de Finanças, deu entrada a impugnação e os autos estiveram parados, sem movimento até 2001.02.20, data em que deram entrada no Tribunal Tributário de 1ª Instância. A data relevante seria, pois, 1999.09.11, em que o processo completou um ano de paragem (já na vigência da LGT).

Todavia, e como vimos já, a impugnação judicial foi deduzida em 1998.09.10, tendo sido prestada garantia, encontrando-se a execução fiscal suspensa 5 (Ac STA, Pleno da Secção de 2007.10.24. Proc n.º 0244/07 (Rel.: Baeta de Queiroz) disponível em www.dgsi.pt:

I — Sucedendo-se no tempo vários dos factos elencados no artigo 34º n.º 3 do Código de Processo Tributário como interruptivos da prescrição, não pode atender-se apenas ao segundo, ignorando o primeiro, como seria o caso de, deduzida reclamação graciosa após a instauração de execução fiscal, se considerar interrompido o prazo só a partir da dedução daquela.

II — Achando-se interrompido o prazo prescricional, pela ocorrência de algum daqueles factos, a posterior eclosão de outro, embora em abstracto capaz de interromper o prazo, é inócua, pela impossibilidade de interromper o que já está interrompido.

III — Porém, se, após a cessação do eleito interruptivo, ocorrer nova causa de interrupção da prescrição, não pode deixar de se lhe atribuir esse efeito.

Entretanto, *independentemente da interrupção da prescrição ocorrida em virtude da dedução de impugnação se poder ter desgraduado em mera suspensão do prazo em virtude da paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao impugnante (ex vi artigo 49/2 da LGT então vigente), o certo é que essa paragem se verificou em data posterior à da prestação de garantia para suspender a execução.* 6 (Ac. STA, 2 Secção, de 2011.01.26, Proc n.º 0774/10 (Rel.: Cons, Isabel Marques da Silva), disponível em www.dgsi.pt:

I — Obsta à prescrição da dívida impugnada — IRC relativo a 1997 — o facto de em 2001 ter sido deduzida impugnação (artigo 49.º n.º 1 da LGT), acompanhada de suspensão do processo executivo em virtude da prestação de garantia (artigo 49.º n.º 3 da LGT. na redacção vigente naquela data), pois que a tais factos atribuiu (e atribui) a lei vigente efeito interruptivo e suspensivo do prazo de prescrição.

II — (...)

E, a paragem da execução fiscal por motivo de prestação de garantia pela Executada é-lhes imputável, pois é a sua actuação que impede o órgão da execução fiscal de prosseguir com ela; pelo que

visto o disposto nos artigos nos artigos 49/3 da LGT e 169.º do CPPT, suspenso o processo de execução, na sequência da interposição de impugnação judicial e da prestação de garantia, o prazo de prescrição manter-se-á suspenso enquanto durar aquela suspensão.

Assim, só com o trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo de impugnação poderemos falar em recomeço da contagem do prazo de prescrição, sendo manifesto que ainda não ocorreu, em face dos dois regimes.

Não tem, pois, razão a Reclamante.

VII — DISPOSITIVO

Em face do exposto, vistos os artigos de lei citados, indefiro a presente reclamação deduzida por A....., Lda.”

DECIDINDO NESTE STA

Suscita a recorrente a questão da prescrição dos tributos exequendos. Insurge-se contra o entendimento expresso na sentença recorrida de que com a penhora de bens que garantem o pagamento da quantia exequenda e acrescido, em 23 de Julho de 1999, se suspendeu o prazo de prescrição que só volta a correr com o trânsito em julgado da decisão que vier a pôr termo à deduzida impugnação judicial.

Vejamos:

Estão em causa dívidas de IVA dos anos de 1994 e 1995 e de IRC de 1996. O prazo de prescrição em relação a este último imposto (periódico) começa a correr em 01/01/1997 e o prazo de prescrição em relação ao IVA que é um imposto de obrigação única (**o termo inicial do prazo de prescrição que se contava, à luz da inicial redacção do n.º 1 do art. 48º da LGT, a partir da data da ocorrência dos respectivos factos tributários e não a partir do início do ano civil seguinte, passou a contar-se, por via da alteração que o art. 40º da Lei n.º 55-B/2004 introduziu neste n.º 1**), a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, ou seja, no caso, a partir de 1/1/1995 e 1/1/1996 (este novo modo de contagem do prazo de prescrição é já aplicável, no caso, a estas dívidas relativas ao IVA, dado que se trata de prazos que estavam em curso no início da vigência da lei que introduziu tal alteração, não havendo aí qualquer aplicação retroactiva da nova disposição legal, uma vez que o facto extintivo do direito à cobrança coerciva da dívida tributária é duradouro (o decurso do prazo) e não instantâneo (o início do prazo em momento temporal determinado) - cfr. o segmento final do n.º 2 do art. 12º do CCivil (entendimento idêntico tem, aliás, vindo a ser afirmado pela jurisprudência desta secção do STA, a propósito da alteração do prazo de caducidade da liquidação, após a alteração introduzida no n.º 4 do art. 45º da LGT pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, como pode ver-se, entre outros, dos acs. de 26/11/08, no rec. n.º 598/08; de 20/5/09, no rec. n.º 293/09; de 25/6/09, no rec. n.º 1109/08; de 3/3/10, no rec. n.º 1076/09; e de 30/6/10, nos recs. n.ºs. 0158/10 e 0201/10. Vide neste sentido o Ac. do STA de 17/03/2011 tirado no recurso n.º 0177/11 disponível no site da DGSJ)

Vejamos agora o prazo de prescrição aplicável:

Para analisar e concluir se é aplicável o prazo de prescrição do CPPT ou da LGT devemos atender, no caso concreto, a eventuais causas interruptivas por forma a determinarmos se falta menos tempo para a prescrição pela lei antiga ou pela lei nova.

O art. 34º do CPT dispunha o seguinte:

- «1. A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.
2. O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.
3. A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.»

Já os arts. 48º e 49º da LGT, na sua redacção inicial, dispunham:

Artigo 48º

«Prescrição

1 - As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

2 - As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.

3 - 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 5º ano posterior ao da liquidação.»

Artigo 49º

«Interrupção e suspensão da prescrição

1 - A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 - A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

3 - O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento ou prestação legalmente autorizada, ou de reclamação, impugnação ou recurso.»

A Lei n.º 100/99, de 26/6, alterou os n.ºs. 1 e 3 deste art. 49º, os quais ficaram a ter a seguinte redacção:

«1 - A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

3 - O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso.»

Posteriormente, a Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, alterou o n.º 1 daquele art. 48º da LGT, o qual ficou com a redacção seguinte:

«1 - As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.»

Finalmente, a Lei n.º 53º-A/2006, de 29/12, veio alterar o citado art. 49º da LGT:

- tendo sido revogado o seu n.º 2 (revogação que se aplica a todos os prazos de prescrição em curso, objecto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo - art. 91º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12);

- tendo sido alterada a redacção do seu n.º 3;

- e tendo sido aditado o actual n.º 4.

Assim a actual redacção desse preceito é a seguinte:

«1 - A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 - Revogado

3 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

4 - O prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.»

Sendo certo que as dívidas exequendas são provenientes de IVA referente aos anos de 1994 e 1995, e de IRC do ano de 1996 e ponderando a matéria fixada no probatório apliquemos, então, este quadro legal aos factos dos autos:

Do probatório decorre que a execução fiscal n.º 0280-98/100265.1 (autuada, como consta do processo apenso aos autos em 13/10/1998) só diz respeito ao **IRC de 1996** (alínea a e B do probatório). Antes da instauração da execução já tinha sido apresentada impugnação em 10/09/1998 com a devida relevância interruptiva. Com a apresentação da impugnação tal acto interruptivo inutilizou todo o tempo anterior, sendo irrelevante para efeitos interruptivos a instauração posterior de execução uma vez que o prazo já se encontrava interrompido. Temos assim que em 1/1/1999 – data da entrada em vigor da LGT – ainda não decorrera prazo algum de prescrição, sendo, assim, aplicável a LGT, (sublinhado nosso).

Não ocorrem pois dúvidas de que à dívida de IRC do ano de 1996 é aplicável o prazo de 8 anos previsto na LGT, que começa a correr no dia 1/01/1999.

Quanto às demais dívidas, de IVA o único facto interruptivo conhecido poderá ter sido a instauração da execução. Mas desconhecemos quando foram instauradas essas execuções – apenas temos a data em que essas execuções foram apensadas – Abril de 1999 – mas pelos n.ºs dessas execuções podemos concluir que umas foram instauradas em **1998** e outras já em **1999**.

O que significa que relativamente àquelas que foram instauradas em 1998, elas provocaram a inutilização de todo o prazo já decorrido anteriormente, fazendo com que tenhamos de aplicar o novo prazo previsto na LGT.

Mas relativamente às dívidas que estão em cobrança nos processos executivos instaurados em 1999 (e que se desconhece quais sejam), temos uma certeza: a instauração da execução deixou de constituir facto interruptivo. Só a citação o é. E não sabemos quando ocorreu essa citação. Aliás, se a citação tiver ocorrido no período entre Janeiro de 1999 e Junho de 1999 (data em que foi introduzida, pela 1ª vez, esta causa nova causa interruptiva), nem terá ocorrido qualquer interrupção no prazo de prescrição.

Por outro lado a suspensão da prescrição só poderá ter ocorrido se os móveis que a executada deu à penhora forem suficientes para garantir a dívida. E, não obstante a afirmação de suficiência contida no parecer do Ministério Público junto deste STA não sabemos se isso acontece efectivamente no caso, já que o probatório é omissivo nesta matéria, sendo que o próprio recorrente afirma que a penhora efectuada não garante a totalidade da dívida exequenda, (vide conclusão 10ª de recurso) o que constitui um facto que não consta do probatório e que é relevante para a decisão da causa.

Nestas circunstâncias e sendo o conhecimento deste Tribunal limitado à matéria de direito impõe-se a baixa dos autos à 1ª instância para ampliação da matéria de facto pertinente.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juizes deste STA em revogar a decisão recorrida determinando a baixa dos autos à 1ª Instância para ampliação do probatório nos termos supra assinalados após a realização das diligências que forem consideradas pertinentes.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Setembro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 18 de setembro de 2013.

Assunto:

Execução fiscal. Reforço de garantia para efeitos de suspensão da execução. Violação do princípio da proporcionalidade.

Sumário:

- I — *De acordo com o disposto nos art's 199º, n.º 5 do CPPT e 52º, n.º 3 da LGT, a administração tributária pode exigir ao executado o reforço da garantia no caso de esta se tornar manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido.*
- II — *Sendo invocada pela AT a depreciação dos bens imóveis oferecidos como garantia, em virtude do decurso do tempo e da conjuntura económica actual, cabia a avaliação desses bens de acordo com o mercado, não bastando para esse efeito apresentar o valor dos bens ao abrigo do artº 250º, n's 1 e 4 do CPPT, pois que este valor apenas releva como valor base da venda a anunciar em processo executivo.*
- III — *Não tendo o Mmº Juiz recorrido apreciado a garantia na totalidade (a já prestada relativa a imóveis e a oferecida relativa a ações), por entender que a recorrente já não podia reclamar da avaliação efetuada pela AT quanto aos imóveis, impõe-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para apreciação da reclamação, tendo em conta a unidade da garantia e que os valores a ter em conta devem ser os de mercado.*

Processo n.º 1362/13-30.

Recorrente: A. . ., S. A.

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. “A. . ., SA” os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Viseu que negou provimento à reclamação por si deduzida contra decisão do órgão de execução fiscal que

entendeu que a garantia oferecida como penhor de ações da reclamante não podia ser aceite por falta de idoneidade, consubstanciada na sua insuficiência, com o conseqüente levantamento da suspensão da execução, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) - Conforme resulta do processo e dos factos provados, o processo executivo encontra-se suspenso com garantia (penhora efetuada no dia 05.01.2004 sobre os prédios urbano 1554 e rústicos 12136 e 12137, da freguesia de ...);

B) - Em 26.04.2012, a recorrente foi notificada para, nos termos do artigo 199º, n.º 10 do CPPT “*proceder ao reforço da garantia no valor de € 791.357,13, ou prestar nova garantia idónea no montante de € 841.480,55, sob pena de não o fazendo, se proceder à penhora de bens.*”

C) - A recorrente juntou aos autos avaliação dos imóveis, que atesta que aqueles bens possuem um valor de mercado de pelo menos € 856.000,00;

D) - Em 06 de setembro de 2012, foi a reclamante notificada que o Serviço de Finanças não aceitava a garantia prestada, pelo que, em 24 de setembro de 2012 a reclamante requereu o reforço da garantia, disponibilizando-se, através dos seus acionistas, a dar de penhor as ações que aqueles detêm na reclamante, tendo entregue 9.000 títulos representativos de 90.000 ações;

E) - A Direção de Finanças - DIT I, consultada pelo órgão executivo, avaliou cada ação em €1,0156, no valor total de € 91.404,00;

F) - Através do ofício 1547, datado de 28.02.2013, notificado em 19.03.2013, veio o Sr. Chefe de Finanças, suportado na informação que antecede o seu despacho, datada de 25 de fevereiro de 2013, entender que a garantia oferecida não poderá ser aceite por falta de idoneidade, consubstanciada na sua insuficiência, com o conseqüente levantamento da suspensão, decisão contra a qual se insurge a reclamante e que constitui o objeto da presente reclamação;

G) - Só com tal despacho o órgão de execução rejeitou a garantia oferecida pela recorrente, consubstanciada nos bens imóveis já penhorados complementada, posteriormente, com o penhor de ações e ordenou o levantamento da suspensão do mencionado processo executivo sem conceder qualquer novo prazo para reforço de garantia;

H) - Apenas o despacho atrás referido consubstancia uma decisão lesiva dos direitos e interesses da recorrente, pelo que, apenas essa decisão é suscetível de impugnação judicial através do mecanismo da reclamação regulada nos artigos 276º e seguintes do CPPT;

I) - O órgão executivo percorreu um iter processual que culminou no despacho atrás referido, pelo que as anteriores decisões fazem parte integrante da decisão reclamada, não sendo de aplicar o princípio da preclusão processual a qualquer uma delas;

J) - A decisão reclamada contém em si mesmo a apreciação para fins de garantia idónea, dos prédios imóveis, pelo que as questões relacionadas com a valorização dos imóveis pode e deve ser apreciada no âmbito dos presentes autos;

L) - A decisão do órgão de execução não se limitou a indeferir o reforço através do penhor de ações, pois que tal decisão voltou a considerar inidóneo, para efeitos de garantia, o valor dos bens imóveis;

M) - O órgão de execução teria, assim, que explicar em que medida e porque razão considera inidónea tal garantia o que implica uma valorização conjunta do valor dos bens (imóveis e ações) para fins de suspensão da execução;

N) - Como o Tribunal o quo não cuidou de apreciar os valores dos bens imóveis e, como tal, a idoneidade da garantia prestada, deve ser ordenada a remessa dos autos à primeira instância, com vista à realização das diligências probatórias que permitam apreciar da idoneidade da garantia prestada, consubstanciada na penhora dos bens imóveis e no penhor das ações;

O) - A decisão do órgão de execução padece de vício de falta de fundamentação, pois, o mesmo, recorrendo aos serviços da Direção de Finanças, avaliou as ações em € 1,0156, a que corresponde um valor total de € 91.404,00;

P) - O órgão de execução explicou como calculou o valor das ações oferecidas em penhor mas não informou os valores que utilizou no cálculo;

Q) - A recorrente viu-se impedida de perceber o valor alcançado e, acima de tudo, de o poder sindicar;

R) - Compete ao órgão de execução explicar porque razão e em que medida são os bens oferecidos em garantia insuficientes para a suspensão do processo executivo. Para tal, não basta reduzir a apreciação dos bens ao resultado obtido através da aplicação de duas fórmulas matemáticas, antes se impondo àquele órgão, estabelecer uma correspondência entre o valor matemático e o verdadeiro valor de mercado dos bens, o que importa a realização de uma apreciação casuística, o que não foi feito;

S) - A decisão recorrida viola, entre outras, as normas constantes dos artigos 276º do CPPT, 199º, n.ºs. 2, 5, 8 e 10, artigos 124º, 125º, n.º 1 do Código de Procedimento Administrativo e artigo 77º, n.º 2 da LGT;

Pelo que,

Deve o presente recurso merecer provimento em toda a sua extensão e, em consequência, deve ser a sentença revogada, ordenando-se a anulação do ato do órgão de execução ou, no limite, ordenando-se a remessa dos autos à primeira instância, com vista à realização das diligências probatórias que permitam apreciar da idoneidade da garantia prestada.

Assim decidindo, farão V. Exas.

JUSTIÇA!

2. O M^oP^o emitiu o parecer que consta de fls. 395/397, no qual se pronuncia pela procedência do recurso.

3. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1^a instância os seguintes factos:

A) No âmbito da execução fiscal n.º 2720-02/101822.10159200081002937 do Serviço de Finanças de Viseu, onde se visa a cobrança coerciva de IRC do ano de 2000, no montante de 505 622.51€, contra a aqui Reclamante, esta veio, alegando e documentando ter impugnado judicialmente a dívida exequenda, solicitar a dispensa de prestação de garantia, mas porque não foi deferida a solicitação pediu a prestação de penhor ou hipoteca voluntária que veio a ser deferida a suspensão, através de despacho de 2004-03-11, mediante a penhora registada sobre três imóveis, (cfr. fls. 4 a 8, 58 a 61, 65 a 70, 82, 83 e 135 a 45, aqui dados como reproduzidos, o mesmo se dizendo dos demais elementos infra referidos);

B) Em 2011-09-14, considerando que: “*Dada a atual situação económica e acentuada depreciação imobiliárias, proponho que seja promovida nova avaliação dos imóveis penhorados para garantia nos termos do artigo 199º, n.º 9 do CPPT*” proposta que foi acolhida e, conseqüentemente, foi apurado o novo valor dos imóveis, no total de € 71.604,89 pelo que, calculando o valor da garantia e subtraindo-o ao referido valor foi a reclamante notificada, em 2012.04.26, para prestar nova garantia no valor de €791 357,13 ou reforçá-la, com a cominação do n.º 8 do artigo 199º do CPPT (vide 146 a 151);

C) Reagiu a Reclamante apresentando, em 2012.05.18, relatório de avaliação dos bens no qual foi atribuído aos bens o valor de €856.000.00 e, por isso, requereu fossem aceites os imóveis com garantia idónea e suficiente para a suspensão do processo (cfr. fls. 155 a 166);

D) Requerimento que foi submetido à orientação da Direção de Finanças a qual foi no sentido de não se aceitar a garantia porque o valor patrimonial atual dos bens é claramente inferior ao valor da garantia a prestar pelo que a Reclamante foi notificada novamente, em 06-09-2012, para reforçar ou prestar nova garantia, nos termos e com a cominação já aludidas em B) (vide fls. 169 a 173 e 179);

E) A Reclamante manifestando estranheza pelo fato de o OEF entender como insuficiente o que durante muitos anos entendeu como idóneo, salientando o fato de os imóveis em causa terem sido avaliados por perito da confiança da Exequente em valor suficiente para garantia a execução, referindo que qualquer penhora sobre o restante património pode comprometer a continuação da sua atividade, em reforço da garantia já prestada os seus acionistas, em 24-09-2012 “*vêm dar de penhor as ações que detêm na executada e cujo valor de mercado assegurará o pagamento da quantia exequenda.*” (cfr. fls. 177 a 194);

F) O Órgão de Execução Fiscal solicitou à Direção de Finanças de Viseu, nos termos do n.º 3 alínea a) do artigo 15º do Código do Imposto do Selo, a avaliação das ações dadas de penhor, que permitiu apurar o valor de € 1,0156 por cada ação o que perfaz €91.404,00 pelo que, por despacho proferido em 25.02.2013 não foi aceite a garantia oferecida por falta de idoneidade, consubstanciada na sua insuficiência, com o conseqüente levantamento da suspensão do processo executivo, (vide fls. 195 a 212, 239 a 244 e 271 a 274);

G) Despacho comunicado à Reclamante em 19.03.2013, a que aquela reagiu remetendo, em 01.04.2013, a Reclamação ora em apreciação.

4. Cumpre decidir.

5. Resulta da alínea A) do probatório supra que a recorrente, tendo impugnado judicialmente a dívida exequenda, prestou garantia mediante penhora registada de imóveis em 2004.

Em 14.09.2011 foi entendido que, dada a atual situação económica e a acentuada depreciação imobiliárias, os bens dados em garantia eram insuficientes para garantia da dívida, tendo sido promovida nova avaliação dos imóveis penhorados para garantia nos termos do artigo 199º, n.º 9 do CPPT.

Seguidamente foi apurado novo valor dos imóveis, no total de € 71.604,89, tomando por base o valor apurado de acordo com o CIMI, tendo-se ainda considerado apenas 70% daquele valor (v. fls. 175).

Deste modo, calculando o valor da garantia e subtraindo-o ao referido valor foi a reclamante notificada, em 2012.04.26, para prestar nova garantia no valor de €791 357,13 ou reforçá-la, com a cominação do n.º 8 do artigo 199º do CPPT (vide 146 a 151).

Reagiu a Reclamante apresentando, em 2012.05.18, relatório de avaliação dos bens no qual foi atribuído aos bens o valor de €856.000.00 e, por isso, requereu fossem aceites os imóveis com garantia idónea e suficiente para a suspensão do processo, (cfr. fls. 155 a 166), não sendo aceite a garantia porque o valor patrimonial atual dos bens era claramente inferior ao valor da garantia a prestar.

A Reclamante foi notificada novamente, em 06.09.2012, para reforçar ou prestar nova garantia, nos termos e com a cominação já aludidas em B), tendo oferecido, em reforço da garantia já prestada penhor de ações que os seus acionistas detêm na executada.

O Órgão de Execução Fiscal solicitou à Direção de Finanças de Viseu, nos termos do n.º 3 alínea a) do artigo 15º do Código do Imposto do Selo, a avaliação das ações dadas de penhor, que permitiu apurar o valor de € 1,0156 por cada ação o que perfaz €91.404,00.

Por despacho proferido em 25.02.2013 não foi aceite a garantia oferecida por falta de idoneidade, consubstanciada na sua insuficiência, com o conseqüente levantamento da suspensão do processo executivo, (vide fls. 195 a 212, 239 a 244 e 271 a 274);

5.1. A decisão recorrida indeferiu a reclamação por entender, tal como o órgão da execução fiscal, que “o reforço da garantia, conjugado com a já existente ela fosse objetivamente apta a garantir a totalidade da dívida e do acrescido”.

E considerou a decisão recorrida, quer os imóveis, quer as ações.

Relativamente aos primeiros, entendeu que a valorização dos imóveis não podia ser objeto de apreciação na reclamação, uma vez que tinha decorrido o prazo de 10 dias para a mesma. Do probatório resulta que a recorrente teve conhecimento da diversa valorização dos imóveis e não reagiu, limitando-se a apresentar uma avaliação, mas sem reagir contra a encontrada pelo órgão da execução fiscal. Deste modo, ficou ultrapassada aquela questão do valor dos imóveis para efeitos de garantia.

Quanto às ações, ao contrário do entendimento da recorrente, a sentença recorrida decidiu não existir falta de fundamentação, já que no despacho reclamado se explicou que, na falta de cotação oficial, se aplicou o previsto no n.º 3 do artº 15º do CIS para cálculo do seu valor.

E concluiu a decisão recorrida que, no mais, o despacho reclamado é perceptível pois que, considerando o valor a garantir de 814.480,55 euros e o valor das garantias já constituídas 52.982,52 euros, adicionado do valor das ações é claramente insuficiente para a suspensão da execução.

5.2. Diferente entendimento manifestou o MºPº propugnado pela violação do princípio da proporcionalidade, uma vez que a recorrente não é responsável pela demora da impugnação judicial, sendo que a desvalorização de que os bens objeto da garantia possam sofrer lhe não é, por isso, imputável.

5.3. A recorrente, por sua vez, entende que a decisão reclamada contém em si mesmo a apreciação para fins de garantia idónea, dos prédios imóveis, pelo que as questões relacionadas com a valorização dos imóveis pode e deve ser apreciada no âmbito dos presentes autos.

Isto porque aquela decisão não se limitou a indeferir o reforço através do penhor de ações, pois que tal decisão voltou a considerar inidónea, para efeitos de garantia, o valor dos bens imóveis.

Assim, o órgão de execução teria que explicar em que medida e porque razão considera inidónea tal garantia o que implica uma valorização conjunta do valor dos bens (imóveis e ações) para fins de suspensão da execução.

Ora, o Tribunal *o quo* não cuidou de apreciar os valores dos bens imóveis e, como tal, a idoneidade da garantia prestada.

5.4. Desde já diremos que nos parece que a razão está do lado da recorrente. Na verdade, o reforço da garantia está relacionado com o valor dos bens imóveis, pelo que, para se apreciar a suficiência dos bens dados em garantia havia que considerar também o valor dos imóveis, o que a decisão recorrida não fez.

Não está em causa que a Administração Tributária esteja impedida, ao abrigo do disposto nos artºs 199º, n.º 5 do CPPT e 52º, n.º 3 da LGT, de exigir reforço de garantia anteriormente prestada, contanto que seja demonstrado que a mesma se tornou manifestamente insuficiente para garantir a dívida exequenda e o acrescido.

No caso concreto dos autos, para concluir pela insuficiência da garantia, a AT limitou-se a encontrar o valor patrimonial dos imóveis e a reduzir a 70% o respectivo valor. Ora, este valor é o que a lei prevê como valor base a anunciar numa venda em execução fiscal (artº 250º, n.º 4 do CPPT). Porém, este montante, só por si, nada significa já que os bens até podem vir a ser vendidos por valor substancialmente superior (como podem vir a ser vendidos por valor inferior).

Assim, e como se concluiu no Acórdão deste STA, de 16.01.2013 – Processo n.º 01294/12, uma coisa é o valor fiscal ou contabilístico dos bens, outra é o seu valor de mercado que é o que deve ser tido em conta para efeitos de avaliação dos bens.

Comparando o valor apurado pela AT e o valor resultante do relatório de avaliação apresentado pelo recorrente, desde logo se vê que a discrepância impõe alguma cautela, havendo, por isso, que tentar apurar se existiu a depreciação do valor dos bens apontada pela AT e justificativa da exigência do reforço de garantia.

Ora, cabe à Administração Tributária demonstrar a manifesta insuficiência actual da garantia para o que se impõe que proceda a uma correta avaliação dos bens em termos de mercado, tanto mais que a avaliação apresentada pelo recorrente desde logo lança dúvida sobre o valor dos imóveis apurado pela AT.

Ao desconsiderar que o recorrente não podia agora contestar o valor dos imóveis apurado pela AT, a sentença recorrida errou, em nosso entender, pois que para se determinar a garantia há que considerar os bens no seu todo, pelo que no caso concreto é irrelevante que o recorrente tenha tido conhecimento daquele valor há mais de 10 dias.

Sendo assim, não pode manter-se a decisão recorrida.

Desde modo, impõe-se a revogação da decisão recorrida com a baixa dos autos ao respetivo tribunal para que aprecie a reclamação no que toca à colocada questão da idoneidade da garantia na sua globalidade (a já prestada e a ora oferecida), na perspectiva da sua suficiência, tendo em conta que relativamente aos imóveis se impõe atender ao seu valor de mercado.

6. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida e ordenando-se a baixa dos autos para apreciação da reclamação nos termos acima referidos. Sem custas.

Lisboa, 18 de setembro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 18 de Setembro de 2013.

Assunto:

Execução fiscal. Dívida de IVA. Pagamento em prestações. artigo 196.º n.º 3, alínea b) do CPPT na redacção da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

Sumário:

- I — O pagamento em prestações apenas pode ser autorizado nos casos previstos na lei, pois consubstancia uma moratória, para efeitos do n.º 3 do art. 85.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.*
- II — De harmonia com o disposto nos arts. 200º, n.º 1 e 189º, n.º 6 do Código de Procedimento e Processo Tributário a falta de pagamento de qualquer prestação implica a perda do direito ao pagamento em prestações, com vencimento imediato das restantes e com a consequente exigência imediata das mesmas no processo de execução fiscal.*
- III — Decorre, pois, destes normativos, que, uma vez excluído o executado do plano prestacional, o processo de execução fiscal prossegue os seus regulares termos, não podendo aquele beneficiar, de novo, do regime de pagamento em prestações, nomeadamente da aplicação da nova redacção da alínea b) do n.º 3 do artigo 196.º do CPPT introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, disposição esta que permite o pagamento da dívida exequenda em 24 prestações mensais.*

Processo n.º 1379/13-30.

Recorrente: A. . ., S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — A. . ., SA, melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria de 15 de Julho de 2013, que julgou improcedente a reclamação por si deduzida contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças da Batalha, que lhe indeferiu o pedido de autorização do pagamento da dívida exequenda em vinte e quatro prestações mensais.

Termina as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

«A) — Na douta sentença recorrida foi entendido que o incumprimento dum plano prestacional autorizado em doze meses impede que seja feito um novo pedido de pagamento em prestações, em vinte e quatro prestações mensais, entendimento este suportado na interpretação, de acordo com o n.º 1 do artigo 9º do Código Civil, da nova redacção da alínea b) do n.º 3 do artigo 196º do CPPT que lhe foi dada pela LOE 2013.

B) — Afigura-se, no entanto, à recorrente que a douta sentença recorrida incorreu numa errada interpretação da lei, pelos seguintes motivos:

C) — Em primeiro lugar, a crescente flexibilização da lei em matéria de processo executivo não afronta o princípio geral da proibição da moratória no pagamento dos créditos do Estado, traduzindo antes, a necessidade de adequar a lei às progressivas alterações da situações económicas e financeiras dos contribuinte.

D) — Em segundo lugar, a possibilidade de alargamento do prazo para requerer o pagamento em prestações apenas tem como finalidade última permitir que a cobrança coerciva através das execuções fiscais confira ao credor fiscal a mais eficaz satisfação dos créditos tributários e evitando que as execuções se destinem à cobrança de dívidas com créditos hipotecários e ou privilegiados.

E) - Em terceiro lugar, a possibilidade de concessão de mais que um plano prestacional ao mesmo executado, se transformar numa forma de lhe conferir um número ilimitado de planos prestacionais não depende da lei, mas da forma como o órgão de execução fiscal dirige a própria execução fiscal.

F) - Por último, não proibindo a lei que seja requerido mais que um plano prestacional, afigura-se à recorrente que não caberá ao aplicador da lei vedar-lhe tal direito.

G) - A douda sentença recorrida fez errada aplicação e interpretação da alínea b) do n.º 3 do artigo 196.º do CPPT, na redacção dada pela LOE 2013, conjugado com o artigo 200.º do referido código.»

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – Neste Supremo Tribunal Administrativo o Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer no sentido do não provimento do recurso argumentando, em síntese, que a execução fiscal apenas pode ser suspensa nos casos previstos na lei, nos termos do disposto no artigo 85.º do CPPT, e que a pretensão da recorrente não tem apoio legal.

Mais sustenta, o mesmo ilustre magistrado, que resulta do disposto nos artigos 189.º/6 e 200.º do CPPT, que, uma vez excluído o executado do plano prestacional, o PEF prossegue os seus regulares termos, não podendo aquele beneficiar, de novo, do regime de pagamento em prestações.

4 – Com dispensa de vistos, dada a natureza do processo, vêm os autos à conferência.

5 – A decisão recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) Em 04-10-2011 foi instaurado no Serviço de Finanças da Batalha contra A..., S.A., NIPC ..., o processo de execução fiscal n.º 1333201101016695, para cobrança de dívida de IVA de Junho de 2011, no valor de €221.671,54.— (cfr. processo instrutor apenso).

B) Em 31-10-2011, o Serviço de Finanças da Batalha citou a ora reclamante para o processo mencionado na alínea anterior. - (cfr. processo instrutor apenso).

C) Em 28-11-2011 a ora reclamante requereu no processo de execução fiscal indicado em A) o pagamento da dívida exequenda e acrescido em 12 prestações mensais. - (cfr. processo instrutor apenso).

D) Em 04-01-2012, por despacho do Director de Finanças de Leiria, foi autorizado o pagamento em prestações indicado na alínea anterior, aceites as garantias prestadas pela reclamante e suspenso o processo executivo referido em A). - (cfr. processo instrutor apenso).

E) A reclamante procedeu ao pagamento das primeiras oito prestações, deixando de pagar as referentes a Outubro, Novembro e Dezembro de 2012 e Janeiro de 2013. — (cfr. docs. de fls. 10 dos autos).

F) Em 12-02-2013 foi dirigida à reclamante notificação automática de exclusão do plano prestacional referido em D), por incumprimento. - (cfr. processo instrutor apenso).

G) Em 04-04-2013 a reclamante requereu ao Chefe do Serviço de Finanças da Batalha o pagamento em 24 prestações da dívida sobrança do processo de execução fiscal n.º 1333201101016695, referido em A). — (cfr. docs. de fls. 11 destes autos).

H) Em 10-04-2013, o Chefe do Serviço de Finanças de Batalha proferiu despacho com o seguinte teor: “1. Deu entrada neste OEF documento subscrito pela firma A... SA com NIF ..., por intermédio do Advogado constituído,

2. Surgindo na sequência de pedido de pagamento faseado da dívida, pagamento em prestações, arts 42.º da LGT e 196.º, do CPPT da quantia exequenda exigido no PEF de €221.671,54.

3. Tendo unicamente art. 197.º n.º 2 do CPPT a ver com a entidade competente para autorizar o pedido formulado, relevando o quanto inicial a data da entrega da petição e não o apurado posteriormente depois de cumprido parcialmente o plano proposto.

4. Cabendo ao SLF onde corre a execução averiguar do regular e atempado cumprimento do acordado, arts 10.º alínea f) e 149.º do CPPT.

5. Visando primacialmente o alargamento numero das prestações compreendido no art.º 196.º, n.º 3 alínea b) do CPPT, fruto da alteração trazida pelo art.º 152.º da Lei 64-8/2012 de 30/12 (LOE de 2012).

6. Todavia o quadro descrito afasta-se da previsão daquele preceito em virtude de não estarmos perante o afrouxar das condições inicialmente propostas mas diferentemente,

7. Como bem descreve na informação elaborada, do incumprimento do plano consubstanciado na ausência de pagamento de quatro prestações seguidas, art.º 200.º n.º 1 do CPPT

8. Esclarecendo o Of. Circulado 60087 de 2012-03-06, ocorrendo a situação de ter sido o executado excluído por incumprimento, cai fora do plano proposto a adicionalmente impossibilitado de recorrer novamente ao regime constante do art.º 196.º do CPPT.

9. Aqui chegados, depois de efectuada a notificação nos termos do art.º 39.º do CPPT, facultando a opção de pagar todas as obrigações devidas até então e retomar o plano, podendo servir-se da possibilidade da novel redacção conferida ao art.º 196.º n.º 2 alínea b) do CPPT,

10. Sob pena da execução prosseguir os ulteriores termos visando a rápida extinção.

11. Divergindo na forma de actuação faria incorrer o funcionário do SLF na previsão a que alude o art.º 85.º n.º 3 do CPPT

Notifique-se e procedimentos necessários em ordem a produção de efeitos.

(...) — (cfr. docs. de fls. 11 destes autos).

I) Em 26-04-2013 deu entrada no Serviço de Finanças da Batalha a presente reclamação. — (cfr. doc. de fls. 5 dos autos).

J) A reclamante encontra-se a ser executada por algumas das entidades bancárias com quem tem relações comerciais. — (cfr. docs. de fls. 179 a 192 dos autos).

6. A questão a decidir no presente recurso é a de saber padece de erro de julgamento a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria ao concluir que a recorrente não pode beneficiar de um novo plano de pagamento em prestações quanto ao remanescente da dívida exequenda (4 prestações), ao abrigo da alínea b) do n.º 3 do art.º 196.º do CPPT (na redacção dada pela lei n.º 66-B/2012 de 31 de Dezembro – LOE de 2012) tendo em conta que ficou excluída do plano prestacional anterior sobre a mesma dívida, por incumprimento.

Como resulta dos autos a decisão recorrida julgou improcedente a reclamação de actos do órgão de execução fiscal deduzida pela recorrente contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças da Batalha de fls. 154, que lhe indeferiu o pedido de autorização de pagamento da dívida exequenda em vinte e quatro prestações, por considerar que a interpretação dada pela reclamante ao art.º 200.º do CPPT conduziria a uma interpretação inaceitável do instituto do pagamento em prestações, provocando um alargamento do prazo respectivo para além dos limites legais.

Ponderou para o efeito a decisão sindicada que o deferimento do pedido de pagamento da dívida remanescente em 24 prestações mensais, tal como se encontra agora previsto no art.º 196.º, n.º 3 alínea b) do Código de Procedimento e Processo Tributário, implicaria que a dívida exequenda e acrescido fosse tratada de forma parcelar e não unitária e que aos 24 pagamentos pretendidos fossem acrescidos os oito já efectuados, sendo-lhe concedida a possibilidade de beneficiar de 32 prestações, ultrapassando o limite legalmente imposto.

Contra o assim decidido se insurge a recorrente alegando em síntese que a possibilidade de concessão de mais que um plano prestacional ao mesmo executado se transformar numa forma de lhe conferir um número ilimitado de planos prestacionais não depende da lei, mas da forma como o órgão de execução fiscal dirige a própria execução fiscal.

E que, não proibindo a lei que seja requerido mais que um plano prestacional, em seu entender não caberá ao aplicador da lei vedar-lhe tal direito.

6.1 Desde já se adiantará que entendemos que não assiste razão à recorrente e que, além disso, a sua pretensão não tem fundamento legal.

O regime regra de pagamento em prestações das dívidas tributárias após a instauração da execução fiscal decorre do disposto no art.º 196.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Disponha aquele normativo, na redacção em vigor até 31 de Dezembro de 2012 (*Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro*), o seguinte:

«1- As dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, até à marcação da venda, ao órgão da execução fiscal.

2 - O disposto no número anterior não é aplicável às dívidas de recursos próprios comunitários e às dívidas resultantes da falta de entrega, dentro dos respectivos prazos legais, de imposto retido na fonte ou legalmente repercutido a terceiros, salvo em caso de falecimento do executado.

3 - É excepcionalmente admitida a possibilidade de pagamento em prestações das dívidas referidas no número anterior, sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional ou criminal que ao caso couber, quando:

a) Esteja em aplicação plano de recuperação económica legalmente previsto de que decorra a imprescindibilidade da medida, podendo neste caso, se tal for tido como adequado pela entidade competente para autorizar o plano, haver lugar a dispensa da obrigação de substituição dos administradores ou gerentes; ou

b) Se demonstre a dificuldade financeira excepcional e previsíveis consequências económicas graves, não podendo o número das prestações mensais exceder 12 e o valor de qualquer delas ser inferior a uma unidade de conta no momento da autorização.»

No caso subjudice estava em causa dívida de IVA, que, por ser imposto repercutido a terceiros, se enquadra na previsão do n.º 2 do referido normativo, sendo excepcionalmente admitida a possibilidade de pagamento da dívida em prestações que não excedam o número de doze.

Resulta do probatório que a recorrente requereu no processo de execução fiscal o pagamento da dívida exequenda e acrescido em 12 prestações mensais, o que lhe foi concedido em 04-01-2012, por despacho do Director de Finanças de Leiria, tendo sido aceites as garantias por si prestadas e suspenso o processo executivo.

Sucedu que a recorrente procedeu ao pagamento das primeiras oito prestações, deixando de pagar as referentes a Outubro, Novembro e Dezembro de 2012 e Janeiro de 2013, tendo sido excluída do plano prestacional por incumprimento.

Entretanto a Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro deu nova redacção à alínea b) do n.º 3 do artigo 196.º do CPPT permitindo o pagamento da dívida exequenda em 24 prestações mensais. E foi ao

abrigo dessa norma que a recorrente solicitou, de novo, o pagamento da obrigação exequenda em 24 prestações mensais, já após ter sido excluída do anterior plano prestacional de 12 prestações mensais.

A sentença recorrida considerou, acertadamente, entendemos nós, que a interpretação dada pela reclamante ao artº 200.º do CPPT conduziria a uma interpretação inaceitável do instituto do pagamento em prestações, provocando um alargamento do prazo respectivo para além dos limites legais.

A recorrente sustenta que esta «crescente flexibilização da lei em matéria de processo executivo» não afronta o princípio geral da proibição da moratória no pagamento dos créditos do Estado, traduzindo antes, a necessidade de adequar a lei às progressivas alterações das situações económicas e financeiras dos contribuinte.

E que a possibilidade de alargamento do prazo para requerer o pagamento em prestações apenas tem como finalidade última permitir que a cobrança coerciva através das execuções fiscais confira ao credor fiscal a mais eficaz satisfação dos créditos tributários e evitando que as execuções se destinem à cobrança de dívidas com créditos hipotecários e ou privilegiados, sendo que a possibilidade de concessão de mais que um plano prestacional ao mesmo executado, se transformar numa forma de lhe conferir um número ilimitado de planos prestacionais não depende da lei, mas da forma como o órgão de execução fiscal dirige a própria execução fiscal.

Mas carece de razão, desde logo porque olvida que o pagamento em prestações apenas pode ser autorizado nos casos previstos na lei, pois consubstancia uma moratória, para efeitos do n.º 3 do art. 85.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Há assim necessidade expressa de previsão legal, constituindo este artº 85º, n.º 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário um afloramento do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, genericamente enunciado no art. 30º da LGT que proíbe à administração tributária, fora de casos especialmente previstos, retardar a cobrança dos tributos. (¹)

Daí que, em matéria de pagamento da dívida tributária e de execução do respectivo plano, o artº 200º do mesmo diploma legal estabeleça as consequências da falta de pagamento determinando que a falta de pagamento sucessivo de três prestações, ou de seis interpoladas, importa o vencimento das seguintes se, no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito, o executado não proceder ao pagamento das prestações incumpridas, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus termos.

Assim, por força desta norma, o incumprimento do plano prestacional nos termos aí previstos implica a perda do direito ao pagamento em prestações, com vencimento imediato das restantes e com a consequente exigência imediata das mesmas no processo de execução fiscal.

Por sua vez a entidade que tiver prestado a garantia será citada para, no prazo de 30 dias efectuar o pagamento da dívida subsistente e do acrescido até ao montante da garantia, sob a cominação de ser executada no processo (nº 2 deste artigo).

E, paralelamente, o processo de execução fiscal seguirá também os seus termos contra o executado (²).

Acresce que o artº 189º, n.º 6 do Código de Procedimento e Processo Tributário estabelece que, caso se vençam as prestações, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 200.º, ou logo que notificado o indeferimento do pedido do pagamento em prestações ou da dação em pagamento, prossegue de imediato o processo de execução.

Decorre, pois, destes normativos, como bem nota o ilustre magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo, que, uma vez excluído o executado do plano prestacional, o processo de execução fiscal prossegue os seus regulares termos, não podendo aquele beneficiar, de novo, do regime de pagamento em prestações.

De resto, como também esclarecidamente nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, a admitir-se a tese da recorrente, ou seja a possibilidade da executada proceder ao pagamento do remanescente da dívida (4 prestações) em 24 prestações mensais, teríamos que a dívida seria paga em 32 prestações (24+8 prestações já pagas ao abrigo do anterior plano prestacional), o que violaria, flagrantemente, a norma da alínea e) do n.º 3 do artigo 196.º do CPPT, na redacção vigente, que, apenas, permite a pagamento da dívida exequenda em 24 prestações mensais.

No caso subjudice, como vimos, a executada havia já sido excluída do plano prestacional tendo o processo de execução fiscal prosseguido os seus regulares termos, pelo que não é de admitir a possibilidade de beneficiar, de novo, do regime de pagamento em prestações.

A sentença recorrida que decidiu neste pendor não merece censura e deve ser confirmada.

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam o juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 18 de Setembro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

(¹) Ver neste sentido Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. I, pag. 695.

(²) Ver neste sentido, ob. citada, vol. III, pag. 420.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.**Assunto:**

Taxa. Promoção. Vinho. Direito comunitário. Auxílio do estado. Princípio da proporcionalidade. Princípio da confiança. Princípio da segurança jurídica.

Sumário:

- I — Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92.º do Tratado (actual artigo 107.º do TFUE) com vista a avaliar a legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE.*
- II — A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I. P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.*
- III — Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I. P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.*
- IV — Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, «um grau suficiente de probabilidade» de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.*
- V — A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I. P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.*
- VI — A anulação total da taxa com o consequente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, I. P., pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.*

Processo n.º 168/13-30.

Recorrente: A. . ., L.^{da}

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I. P.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A., LDA., pessoa colectiva n.º, com sede em, concelho de Tondela, com o capital social de 2.600.000,00, deduziu impugnação do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação de taxa de promoção do vinho cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV), no valor de € 100.310,85 (cem mil trezentos e dez euros e oitenta e cinco cêntimos) referente a Outubro de 2003.

Por sentença de 30 de Junho de 2012, o TAF de Viseu julgou totalmente improcedente a impugnação mantendo as liquidações impugnadas. Reagiu a ora recorrente A., LDA, interpondo o presente recurso cujas alegações integram as seguintes **conclusões**:

A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação da taxa de promoção alegadamente devida ao IVV com referência ao mês de Outubro de 2003.

B. Ao contrário do que foi defendido nos autos pelo IVV e acolhido pelo Tribunal *a quo* na sentença ora posta em crise, o processo de investigação à taxa de promoção que foi iniciado pela Comissão (processo C43/2004) não é «totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da Impugnante» - cf. página 27 da sentença proferida nos autos -, sendo que neste entendimento radica a confusão e erro de julgamento que ocorreu em 1.^a instância.

C. Independentemente da eventual compatibilidade com o mercado comunitário da totalidade ou da parte do auxílio em questão relacionada com os vinhos produzidos em Portugal ou independentemente dos aspectos da mesma taxa que estão em investigação pela Comissão por suscitarem dúvidas quanto à respectiva compatibilidade com o mercado comum, verifica-se, no caso da taxa em causa dos autos, uma ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação da medida à Comissão, ao arrepio do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) e consequente proibição de execução de semelhante medida, prevista no mesmo artigo.

D. Essa ilegalidade encontra-se plenamente provada nos autos - cf. alíneas F) e G) dos factos provados e teor da decisão da Comissão Europeia de iniciar o procedimento contraditório C43/2004, junto aos autos pela A..... com a sua petição inicial e dada por integralmente reproduzida pelo Tribunal *a quo* na alínea G) dos factos provados —, pelo que o Tribunal *a quo* não podia ter decidido no sentido em que decidiu na sentença ora posta em crise.

E. A taxa de promoção, sendo uma, consubstancia — conforme está demonstrado nos autos e vem até afirmado pela própria Comissão Europeia (cf. parágrafos 56 a 58, entre outros, da Decisão da Comissão e, por exemplo, parágrafo 113 da Decisão de 20.07.2010) —, a fonte de financiamento de auxílios de Estado.

F. Ainda que esta taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revistam a natureza de auxílios, o que é facto é que ela constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e, como tal, faz parte integrante dessa medida — cf., por exemplo, parágrafo 112 da Decisão de 20.07.2010.

G. A implementação de uma medida parafiscal — *in casu*, a taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória ou legal, de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE) — cf. jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia ² (Cf., entre outros, Acórdãos de 25.06.1970, FRANÇA/COMISSÃO; de 21.10.2003, EUGENE VAN CALSTER, OPENBAAR SLACHTHUIS; ou de 13.01.2005, STREEJGEWEST WESTELIJK NOORD-BRABANT.) e pág. 48 do Parecer jurídico junto aos autos.

H. Foi dada execução pelo Estado Português à taxa de promoção do vinho cobrada pelo IVV e às medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão - cf. parágrafos 1 e 3 da aludida Decisão da Comissão.

I. A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e o respectivo modo de financiamento em causa nos presentes autos no conjunto de auxílios não notificados - conforme melhor decorre do parágrafo 3 da decisão junta com a petição inicial, que ora se transcreve: «(3) Resultando das informações prestadas ter sido dada execução ao dispositivo em causa, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados».)

J. A proibição de execução ou efeito suspensivo previsto no n.º 3 do actual artigo 108.º TFUE foi, inclusivamente, recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 da Decisão da Comissão que se juntou com a petição inicial.

K. A taxa de promoção, não tendo sido notificada previamente à Comissão e continuando a ser mantida em execução, é necessariamente inválida até à prolação e trânsito final da decisão da Comissão sobre a respectiva compatibilidade com o mercado comum e manter-se-á inválida, relativamente ao período em questão nos autos, por mais regular e compatível com o mercado comum que se venha a considerar, a final, o auxílio investigado (cf., por exemplo, Ac. de 21.11.1991, FNCE, proc. C-354/90) e foi explicado na petição inicial que dá causa aos autos (cf. capítulo IV — A) respectivo).

L. «[U]ma decisão da Comissão que declare um auxílio não notificado compatível com o mercado comum não tem por consequência regularizar, a posteriori, os actos de execução que são inválidos por terem sido adoptados em violação da proibição contida nessa disposição [n.º 3 do art.º 88.º], porquanto «qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a inobservância, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia do seu efeito útil.» — cf. Acórdão de 05.10.2006, TRANSALPINE ÖLLEITUNG IN ÖSTERRREICH GMBH, processo C-368/04, n.º 41; cf., ainda, Acórdão de 21.10.2006, processo C-261/01 e 262/02.

M. A taxa de promoção não podia, por isso, ser cobrada. E tendo-o sido — como o foi (cf. parágrafo 132 da Decisão de 20.07.2010: «Portugal deu execução ilegalmente ao financiamento das campanhas de promoção genérica do vinho, financiadas por meio de uma taxa cobrada sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados dos outros Estados-Membros, em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE») — impõe-se agora aos órgãos jurisdicionais nacionais que declarem a anulação dos

actos de liquidação da taxa de promoção relativos ao período em questão, uma vez que o estabelecimento daqueles auxílios e daquela taxa de promoção, sem prévia pronúncia da Comissão Europeia, é contrário ao Direito Comunitário - o que, em concreto, se requereu nos presentes autos relativamente ao acto de liquidação da taxa de promoção do período de Outubro de 2003 e veio a ser, com manifesto erro de julgamento, indeferido em primeira instância.

N. «75. Enquanto a apreciação da compatibilidade de medidas de auxílio com o mercado comum é da competência exclusiva da Comissão, agindo sob a fiscalização do Tribunal de Justiça, os órgãos jurisdicionais nacionais zelam pela salvaguarda dos direitos dos particulares em caso de violação da obrigação de notificação prévia dos auxílios de Estado à Comissão, prevista no artigo 93.º, n.º 3, do Tratado [88.º, n.º 3] (v. acórdão de 17 de Junho de 1999, Piaggio, C-295/97, colect., p. I-3735, n.º 31).» - cf. parágrafo 75 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

O. «53. A este propósito, importa recordar, por um lado, que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 [88.º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo (acórdãos, já referidos, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e o.*, n.º 30), e, por outro, que o Estado-Membro é, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, *Comateb e o.*, C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 20)»

— cf. parágrafo 53 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

P. «62. Importa ainda sublinhar que a ilegalidade de uma medida de auxílio, ou de uma parte dessa medida, em virtude da violação da obrigação de notificação prévia à sua execução, não é afectada pelo facto de a referida medida ter sido considerada compatível com o mercado comum por uma decisão final da Comissão.»

— cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

Q. «63. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, sob pena de prejudicar o efeito directo do artigo 93.º, n.º 3 [88.º, n.º 3] último período, do Tratado e de não respeitar os interesses dos particulares que os órgãos jurisdicionais nacionais têm por missão proteger, a referida decisão final da Comissão não tem como consequência sanar, *a posteriori*, os actos de execução que eram inválidos por terem sido adoptados com inobservância da proibição contida nesse artigo. Qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a violação, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la de efeito útil (v. acórdão *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, já referido, n.º 16).»

- cf. parágrafo 63 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

R. «64. Por outro lado, importa recordar que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 [88.º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo. Esta violação, invocada pelos particulares com legitimidade para tal e verificada pelos órgãos jurisdicionais nacionais, deve conduzir estes a daí retirarem todas as consequências, em conformidade com o seu direito nacional, no que se refere tanto à validade dos actos de execução das medidas de auxílio em causa como à cobrança dos apoios financeiros concedidos (v. acórdãos, já referidos, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e o.*, n.º 30).»

— cf. parágrafo 64 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

S. O Tribunal *a quo* incorreu, pois, em manifesto erro de julgamento na sentença proferida, rogando-se a este Venerando Tribunal a revogação da sentença aqui posta em crise.

Termos em que deverá o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.

Caso assim não se entenda e se suscitem dúvidas relativamente ao alcance da obrigação de notificação prévia e efeito suspensivo no caso da taxa em causa nos presentes autos, mais se requer, nos termos do art. 267.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, que a instância seja suspensa e se proceda ao reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que esta instância se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais nessa hipótese:

- A implementação de uma medida para-fiscal — *in casu*, a chamada taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE)?

- A resposta à questão anterior é alterada em alguma medida pelo facto do produto dessa taxa — consubstanciando embora a única fonte de financiamento desses auxílios, numa relação de afectação legal percentual — financiar igualmente, na percentagem remanescente, outro conjunto de serviços e

actividades (podendo ter, por isso, porventura, um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia)?

• O n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) permite a um Estado-Membro proceder à cobrança dessa medida parafiscal que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória - e que se encontra a ser alvo do procedimento previsto no n.º 2 do mesmo artigo, tendo sido inscrito no registo de auxílios de Estado não notificados -, antes da decisão da Comissão e do trânsito dessa decisão sobre a respectiva compatibilidade?

• Em caso negativo — e na hipótese de o Estado-Membro ter procedido à cobrança da referida medida parafiscal -, pode um contribuinte nacional recorrer aos Tribunais nacionais, invocando a violação da obrigação de notificação prévia e proibição de pôr em execução tal medida, para obter a restituição ou anulação da liquidação da taxa cobrada em violação dessa disposição?

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

FUNDAMANTAÇÃO

1. A Comissão Europeia iniciou procedimento contraditório (C 43/2004) para apreciação da compatibilidade com o mercado comum do auxílio estatal financiado pela receita obtida com a taxa controvertida, cobrada pelo IVV (art.108º nº3 Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia; **conclusões do recurso B. D)**

No termo daquele procedimento a Comissão Europeia adoptou decisão, em 20 julho 2010 nos termos da qual, designadamente:

«Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º, n.º 3, alínea c.), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006»

Artigo 3º

1. Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal (...) são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno (...) em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006, desde que Portugal cumpra as condições constantes do n.º 2 do presente artigo».

2. Portugal deve reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha incidido nos produtos provenientes dos outros Estados-Membros entre a data de início de aplicação da taxa e 31 de Dezembro de 2006, no estrito respeito das condições seguintes:

(...)

Aquela decisão não transitou em julgado em virtude da interposição de recurso pelo Estado Português (cf. documentos constantes de vários processos entre as mesmas partes pendentes no STA-SCT para apreciação de recursos onde se suscita idêntica questão)

2. Após negociações entre as partes a Comissão adoptou decisão, em 4 abril 2012, alterando as sétima e nona condições do artigo 3º n.º 2 da decisão adoptada em 20 julho 2010, em termos que justificaram a desistência do recurso interposto pelo Estado Português, as quais ficaram com as seguinte redacção:

«no caso das pessoas que ainda não tenham efectuado o pagamento da taxa, as autoridades portuguesas renunciam formalmente ao recebimento da parte proporcional da taxa que incide sobre os produtos importados de outros Estados-membros e que é destinada a financiar a parte do auxílio que beneficia exclusivamente os produtos nacionais (...))»

«se noutro Estado-Membro tiver sido imposta uma taxa com objectivos similares aos mesmos produtos que foram sujeitos à taxa de promoção do vinho em Portugal, as autoridades portuguesas comprometem-se a reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha sido afeta ao financiamento de medidas de auxílio na aceção do artigo 107º, nº1, do TFUE e que tenha incidido nos produtos provenientes desse outro Estado-Membro»

(cf. documentos constantes de vários processos entre as mesmas partes pendentes no STA-SCT para apreciação de recursos onde se suscita idêntica questão)

Uma interpretação adequada das proposições da decisão adoptada (versão originária e versão alterada) permite a formulação das seguintes conclusões:

1ª A notificação à Comissão do auxílio estatal constitui cumprimento de dever de informação, no sentido de permitir uma apreciação prévia sobre a sua compatibilidade com o mercado interno, por

forma a prevenir a aplicação de medidas que falseiem ou ameacem falsear a concorrência (arts.107º n.º1 e 108º n.º3 TFUE)

2ª A omissão de notificação à Comissão não determina a ilegalidade da taxa, como inequivocamente resulta do facto de a Comissão ter declarado a compatibilidade da taxa incidente sobre vinhos e produtos vínicos produzidos e comercializados em Portugal, apesar de o auxílio ter sido executado ilegalmente (art. 2º da decisão de Comissão)

3ª *Vinhos e produtos vínicos produzidos e comercializados em Portugal*

A compatibilidade da taxa com o mercado interno é incondicional

4ª *Vinhos e produtos vínicos importados de outros Estados-Membros*

A compatibilidade da aplicação da taxa com o mercado interno está garantida pela adesão e cumprimento pelo Estado Português das condições estabelecidas na decisão da Comissão (versão originária e versão alterada)

3. Na qualidade de tribunal de revista o STA aplica definitivamente o regime jurídico adequado aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido; no caso de insuficiência da matéria de facto para a aplicação do regime jurídico definido impõe-se a sua ampliação (art.729º n.ºs 1 e 3 CPC)

O caso concreto apresenta as seguintes características:

- o sujeito passivo efectuou a autoliquidação da taxa na declaração mensal mas não enviou o respectivo meio de pagamento (doc.fl.s.143);

-os documentos de acompanhamento não estabelecem qualquer discriminação entre produtos importados (de outros Estados-Membros ou de países terceiros) e produtos produzidos e comercializados em Portugal, sujeitos à incidência da taxa (docs.fl.s.144/146)

Neste contexto justifica-se a ampliação da matéria de facto, com os seguintes objectivos:

-apuramento da proveniência dos produtos constantes das guias identificadas nos documentos de acompanhamento;

-no caso de produtos importados de outros Estados-Membros, apuramento da eventual incidência sobre os mesmos de taxa equivalente à taxa cobrada pelo IVV em Portugal

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

-anulação da sentença por insuficiência da matéria de facto;

-devolução do processo ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto, em ordem à aplicação do regime legal enunciado na fundamentação

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal “a quo” deu com provada a seguinte factualidade:

A) - No dia 02 de Dezembro de 2003, a A..... procedeu à autoliquidação da quantia de € 100.310,85, a título de taxa de promoção referente ao mês de Outubro de 2003 - cf. documento n.º 1, junto como pedido de revisão oficiosa.

B) - O montante da referida taxa foi apurado através da aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, que estabelece a mencionada taxa de promoção, e da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho, com a redacção que lhe foi conferida pela Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixa o valor da taxa.

C) - Em 22/12/2008 a A..... apresentou pedido de revisão oficiosa da autoliquidação referida em A.

D) - O pedido mencionado em C. foi indeferido em 12/01/2009.

E) - Em 10/02/2009, a Impugnante apresentou a presente Impugnação.

F) - No dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2 do Tratado CE (cfr. **doc. n.º 2** em anexo), com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado. Este procedimento encontra-se presentemente em curso, não tendo ainda sido adoptada decisão definitiva sobre o mérito da causa.

G) - No documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE — C 92/12, de 16.4.2005, sob a epígrafe:

“Auxílio Estatal — Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do Vinho
Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE
(2005/C 92/06)”

Podemos ler, no essencial, para estes autos, dando-se por integralmente reproduzido no demais:

“I. PROCESSO

(1) *Na sequência de uma queixa, ... sobre a taxa “de promoção do vinho”, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (a seguir denominado “IVV”, assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal.*

...

II. DESCRIÇÃO

...
 (6) À referida taxa, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV é imposta não apenas aos produtos vitivinícolas produzidos e comercializados em Portugal mas também
 - aos produzidos em Portugal e comercializados nos outros Estados-Membros e nos países terceiros, e

- aos originários dos outros Estados-Membros ou de países terceiros comercializados em Portugal.

...
 Produtos sujeitos à imposição

(46) Estão sujeitos à taxa os vinhos e produtos vínicos produzidos ou comercializados em Portugal, incluindo os vinhos licorosos, vinhos frisantes e bebidas aromatizadas, vinhos espumantes e outras bebidas do sector vinícola, assim como os vinagres de vinho.

(47) Estão, assim, sujeitos, tanto os vinhos produzidos em Portugal, quer sejam comercializados no país ou exportados para outros Estados-Membros ou países terceiros, como os vinhos que, sendo produzidos noutros Estados-Membros da União Europeia ou em Estados terceiros, são comercializados em Portugal

...
 (108) A Comissão considera que os auxílios públicos pagos para financiar as acções de promoção no caso em apreço até 1 de Janeiro de 2002 respeitaram os critérios estabelecidos pelos dispositivos comunitários aplicáveis nesta matéria.

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:

- o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos não constitui um auxílio;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vínicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

3 – DO DIREITO

A meritíssima juíza do TAF de Viseu julgou totalmente improcedente a impugnação mantendo as liquidações impugnadas, por entender que:

(destacam-se apenas os trechos mais relevantes da decisão com interesse para o presente recurso)

“A....., LDA, pessoa colectiva n.º, com sede em, concelho de Tondela, com o capital social de 2.600.000,00, vem, nos termos do art.º 268.º, n.º 4, da CRP, do art.º 95.º, n.º 1 e n.º 2, alínea d, da LGT e do art.º 97, n.º1, alínea d) e 99 e ss. do CPPT, deduzir impugnação do acto tributário infra descrito, no valor de € **100.310,85 (cem mil trezentos e dez euros e oitenta e cinco cêntimos)**.

Para tanto, em síntese, alegou que:

(...)

Em jeito de conclusão a Impugnante referiu que:

Resulta do exposto que a A..... foi - e continua a sê-lo -, ilegalmente sujeita a uma taxa que é parte integrante de uma medida de auxílio executada em violação da proibição de execução contida no n.º 3 do art.º 88.º do Tratado CE.

Como tal, quer a medida de auxílio, quer o seu incindível modo de financiamento, não podem ser mantidos em execução até que seja proferida decisão final favorável (ou não) pela Comissão Europeia no procedimento formal supra descrito.

A violação do direito comunitário, em particular do disposto no art.º 88.º do Tratado CE, determina que as medidas até agora tomadas sejam ilegais, pelo que se deve, sem mais, reconstituir a situação anterior à sua adopção.

Razão pela qual não é devido o montante constante do acto de liquidação cuja revisão oficiosa foi indeferida.

O indeferimento do pedido de revisão oficiosa é lesivo de direitos e interesses legalmente protegidos da A....., sendo por isso susceptível de impugnação, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT, do n.º 1 e do n.º2, alínea d), do art.º 95.º da LGT e do art.º 268.º, n.º 4, da CRP.

Termina pedindo que a presente impugnação seja julgada procedente, por provada, declarando-se, em consequência, a anulação do acto tributário ilegal, com as demais consequências legais.

Juntou documentos.

Notificado o IVV (doravante IVV), para contestar, alegou em síntese que:

(...)

Em conclusão referiu o IVV que:

A ora impugnação não constitui o meio idóneo e próprio para contestar a autoliquidação em causa, pelo que deverá o IVV, ser absolvido da instância nos termos do artigo 131.º do CPPT e 493.º do CPC aplicável *ex vis* artigo 2.º do CPPT;

Por outro lado, ficou demonstrado que as normas legais relativas à previsão, liquidação (ou melhor, autoliquidação) e cobrança da taxa de promoção são plenamente válidas e, por isso, inquestionavelmente aplicáveis *in casu*;

Também no que toca à alegada violação do direito comunitário, resulta assente que a Comissão Europeia não contesta hoje a existência e aplicação da componente largamente maioritária da taxa de promoção e que as questões ainda objecto de investigação por aquela Instituição são, além de parcelares, totalmente irrelevantes para a matéria controvertida nos presentes autos;

Não tendo a Comissão adoptado qualquer injunção de recuperação quanto ao montante das taxas em causa, não pode proceder o pedido da Impugnante — por inexistência de base legal para tal — o reembolso de uma quantia autoliquidada ao IVV em estrita obediência ao quadro normativo.

Termina alegando que deve o IVV ser, de imediato, absolvido da instância, ou, se assim não se entender ser a presente impugnação julgada improcedente por não provada, mantendo-se o acto de autoliquidação em crise.

Dispensou-se a produção de prova testemunhal, bem como as alegações e ordenou-se a ida dos autos com vista ao MP.

O Exm.º Magistrado do MºPº, em parecer, pronunciou-se no mesmo sentido da contestação oferecida pelo IVV.

2. FUNDAMENTAÇÃO

(...)

OS FACTOS E O DIREITO

Incumbe ao Tribunal o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, e apenas destas, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento officioso de outras: n.º 1 do art. 95.º do CPTA, *ex vi*, alínea e) do art. 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Questões suscitadas:

Da natureza da taxa de promoção prevista no DL n.º 119/97, de 15 de Maio.

Da compatibilidade de tal taxa com o Direito comunitário, designadamente no que concerne ao regime dos auxílios de Estado.

Análise do pedido

Como bem refere o IVV, em sede de contestação, com a apresentação da presente impugnação, a A....., Lda. pretende — apesar de tal não fazer incluir no seu pedido — impugnar judicialmente o indeferimento do pedido de revisão officiosa que efectuou de uma autoliquidação referente à taxa de promoção.

Da excepção invocada em sede de contestação

Em sede de contestação veio o IVV defender a falta de reclamação prévia, visto tratar-se de uma autoliquidação, invocando, assim, a **EXCEPÇÃO DA INIDONEIDADE DO MEIO DE REACÇÃO (Arts. 20.º a 41.º da contestação)**.

Sustenta o IVV que a taxa de promoção em crise é um tributo no qual a liquidação é feita pelos próprios agentes económicos envolvidos na produção e comercialização dos produtos vinícolas.

Ou seja, dúvidas não restam de que, *in casu*, estamos perante uma autoliquidação — *cf.* autoliquidação apresentada, que junta como **doc. n.º 1** em anexo à contestação.

Ora, dispõe o artigo 131.º do CPPT: «Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração».

Reclamação essa que nunca foi apresentada pela Impugnante.

É verdade que a Impugnante destinou os últimos artigos da sua p.i. (60.º e 61.º) para fazer referência à jurisprudência do STA que permite, na ausência de norma legal para o efeito, a impugnação judicial do indeferimento de um pedido de revisão do acto tributário. O IVV conhece bem o conteúdo da jurisprudência que tem sido defendida — não sem críticas, não sem votos de vencido — nos casos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Sucede que a Impugnante não se encontra na referida situação. Ao invés, *in casu* é aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 78.º da LGT, pois é esta a disposição especial para os casos de autoliquidação.

Ou seja, a Impugnante alicerça o seu direito de impugnação em jurisprudência que não lhe é aplicável, sob pena de violação de lei, *maxime* da norma contida no n.º 2 do artigo 78.º da LGT.

Efectivamente, os casos a que a jurisprudência e a doutrina se têm referido como passíveis de impugnação após o indeferimento do pedido de revisão oficiosa são — todos eles, sem excepção — em situações que não houve autoliquidação.

Sendo de autoliquidação a situação em apreço nos presentes autos, é aplicável o n.º 2 do artigo 78.º da LGT o qual estatui que: «Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação».

Ora, como bem ensina a doutrina versada, tal disposição não quer significar outra coisa que não seja que «o contribuinte que pretenda a revisão da autoliquidação está obrigado a seguir o procedimento definido no artigo 151.º, n.º 1, do C.P.T., que, no C.P.P.T., passou a ser o 131.º, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração [de liquidação]» — cit. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO (Lisboa, 2000), *Lei Geral Tributária Anotada*, Ed. Reis dos Livros, p. 346 (em comentário ao n.º 2 do artigo 78.º da LGT).

Sucedo que a Impugnante nunca reclamou previamente da sua autoliquidação, optando por bramar que existiu um «erro dos serviços».

Tudo razões para que a presente petição de impugnação não continue a correr termos, posto que não constitui o meio idóneo e próprio para contestar a autoliquidação, posto que esse meio só seria a impugnação se tivesse sido apresentada prévia reclamação nos termos e para os efeitos do artigo 131.º do CPPT.

Pelo que, julgando-se verificada a presente excepção dilatória, deverá o IVV, ora Impugnado, ser absolvido da instância nos termos do artigo 131.º do CPPT e 493.º do CPC aplicável *ex vis* artigo 2.º do CPPT.

Por sua vez, a Impugnante, em sede de resposta à contestação, sustentou quanto à excepção apontada que:

Na sequência do indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa, a Impugnante deduziu, de acordo com o preceituado na alínea d) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT, do n.º 1 e da alínea d) do n.º 2 do art. 95.º da LGT e do n.º 4 do art. 268.º da Constituição da República Portuguesa, a presente impugnação.

Na verdade, uma vez que a presente impugnação foi apresentada contra o indeferimento de um pedido de revisão oficiosa, legalmente deduzido ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), não se aplica a condição prevista no n.º 1 do art. 131.º do CPPT.

Com efeito, conforme já afirmou o Supremo Tribunal Administrativo, «*não obsta à possibilidade de impugnação contenciosa a falta da reclamação prevista no art.º 151º do CPT e, depois, no art.º 131º do CPPT*», pois «*essa reclamação era necessária para a impugnação judicial do acto de autoliquidação, com o regime geral da impugnação de actos anuláveis e com os efeitos retroactivos próprios dos meios anulatórios*», o mesmo já não sucedendo no âmbito de um pedido de revisão oficiosa «*com os efeitos próprios desta, limitados à cessação dos efeitos do acto, traduzida na restituição do que foi recebido pela administração tributária e que não deveria ter sido pago, à face do regime substantivo aplicável (eventualmente acrescida de juros indemnizatórios nos termos do n.º 3 do art.º 43º da LGT sem natureza retroactiva)*» (cf. Acórdão de 28.11.2007, proferido no processo n.º 532/07).

Assim, conforme se afirma no aresto que vimos citando, «*de concluir que, apesar de não ter sido deduzida reclamação graciosa, nos termos do art.º 151º do CPT [actual 131.º do CPPT], o Impugnante podia pedir a revisão oficiosa, dentro do prazo legal em que a Administração Tributária a podia efectuar, e podia impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento*».

E, para que não restassem dúvidas da legitimidade de reacção ao indeferimento de um pedido de revisão oficiosa de uma autoliquidação, o Supremo Tribunal Administrativo aproveitou o ensejo para esclarecer que, maugrado a deficiente redacção do n.º 2 do artigo 78.º da LGT que «*poderia sugerir uma interpretação no sentido de, nos casos de autoliquidação, sem reclamação ou impugnação prévia não poder haver revisão*», a correcta interpretação do mesmo é no sentido «*de admitir a possibilidade de revisão oficiosa em todos os casos*».

Assim, afirma-se no mesmo aresto que o n.º 2 do artigo 78.º da LGT visou «*alargar as possibilidades de revisão em relação às existentes anteriormente, te[ndo] de se rejeitar a interpretação defendida pela administração tributária, segundo a qual a revisão só podia ser efectuada se tivesse sido apresentada previamente reclamação graciosa, pois ela consubstanciaria uma diminuição das possibilidades de revisão em relação às existentes no domínio do CPT*».

Além de que «*seria incompreensível exigir-se o preenchimento desta condição, pois, se o contribuinte tivesse apresentado reclamação graciosa tempestivamente, a correcção dos erros que detectasse poderia ser efectuada nesse processo de reclamação ou no subsequente processo de impugnação judicial, não sendo necessária a revisão oficiosa*».

Conforme já decidi em diversos arestos o STA: «*[e]mbora a revisão do acto tributário a pedido do contribuinte, com fundamento em erro imputável aos serviços, se reconduza a um meio administrativo, e não contencioso, que pode conduzir à restituição de quantias indevidamente cobradas através de actos tributários violadores de normas comunitárias, ele abrirá acesso à via contenciosa, pois a*

decisão que recair sobre o pedido de revisão é directamente impugnável» (cf., a título de exemplo, o Acórdão de 12.12.2001 proferido no processo n.º 26.233).

Na verdade, o que o legislador pretendeu com aquele normativo foi estatuir que, para efeitos da revisão oficiosa, se considera imediatamente imputável aos serviços o erro praticado na autoliquidação, sem prejuízo da possibilidade de o contribuinte demonstrar o erro pelas outras vias previstas na lei.

Ainda que assim não se entendesse — o que não se concebe e apenas se alega por mero dever de patrocínio — sempre estaríamos a coberto da situação consagrada no n.º 3 do artigo 131.º do CPPT,

Razão pela qual, em caso algum estava a A..... obrigada a apresentar uma reclamação prévia.

Com efeito, a pretensão da aqui impugnante fundamenta-se exclusivamente em matéria de direito, ao que acresce que a autoliquidação foi efectuada de acordo com orientações genéricas.

Termina, assim, a Impugnante a pedir que deverá ser julgada totalmente improcedente a excepção deduzida pelo IVV.

APRECIANDO e DECIDINDO:

Dada a simplicidade da questão, damos aqui por reproduzidos os argumentos da Impugnante, sustentando que nos presentes autos não se impunha a reclamação graciosa prévia.

Efectivamente como afirma peremptoriamente LOPES DE SOUSA:

“Nos casos em que o fundamento de impugnação for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação for efectuada com base em orientações genéricas a impugnação judicial não depende de prévia reclamação graciosa”

Pelo exposto, julgamos totalmente improcedente a excepção invocada pelo IVV.

Analisando a questão da natureza da taxa de promoção prevista no DL n.º 119/97, de 15 de Maio, sendo que todas as questões levantadas pela Impugnante dependem da resposta dada a esta questão.

Diga-se que cinco dos seis capítulos da PI prendem-se com a questão da compatibilidade da taxa de promoção do IVV com o direito comunitário. Sendo o último capítulo da PI, relativo à ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa formulado pela Impugnante.

Alega a Impugnante que a taxa por si autoliquidada constitui um auxílio de Estado, contrapondo o IVV que a própria Comissão Europeia defende, em larga medida, exactamente o contrário.

Refere o IVV que para a A..... tudo se baseia numa pretensa violação do Direito Comunitário que, pelo facto de existir uma taxa sobre determinados operadores económicos, se transmuta supostamente num auxílio de Estado ilegal e contrário ao Tratado que institui a Comunidade Europeia (adiante designado «Tratado CE»).

A taxa de promoção incide sobre os «vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados», sendo devida pelo agente económico (e, em certos casos, pelo produtor) ao IVV — cf. art.º 1.º, n.º1, e art.º 3.º do D.L. n.º 119/97.

A taxa de promoção constitui, conforme decorre do n.º 1 do art.º 1.º do D.L. n.º 119/97, a «contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do sector».

De acordo com o n.º 1 do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 209/2006, de 27 de Outubro, o IVV coordena e controla a organização institucional do sector vitivinícola, ao mesmo tempo que audita o sistema de certificação de qualidade e acompanha a política comunitária (eg., preparando as regras para a sua aplicação), bem como participa na coordenação e supervisão da promoção dos produtos vitivinícolas.

E são estas as suas funções desde a sua criação pelo Decreto-Lei n.º 304/86, de 22 de Setembro, e posteriores reestruturações pelos Decreto-Lei n.º 102/93, de 2 de Abril, Decreto-Lei n.º 99/97, de 26 de Abril e Decreto-Lei n.º 47/2007, de 27 de Fevereiro. Efectivamente, ao IVV são incumbidas competências relativas à coordenação da actividade vitivinícola nacional e respectiva regulamentação técnica, à definição e acompanhamento das regras da Organização Comum do Mercado Vitivinícola (OCM), ao acompanhamento junto das instâncias comunitárias dos processos relativos ao sector vitivinícola, à promoção das medidas de organização institucional do sector vitivinícola e à definição dos princípios, regras e regulamentação técnica a que deve obedecer o sector vitivinícola.

As normas gerais sobre os auxílios de Estado constam dos artigos 87.º a 89.º do Tratado de Roma e aplicam-se «à produção e ao comércio dos produtos do sector vitivinícola por força do art.º 71.º do Regulamento (CE) n.º 1493/99 do Conselho, que estabelece a organização comum de mercado destes produtos» — cf. considerando n.º 55 do documento mencionado na alínea G. dos factos provados e, bem assim, sobre a aplicação deste regime, ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, Auxílios de Estado e Fiscalidade, Almedina, pág. 143 e ss.

Ora, nos termos do n.º 1 do art.º 87.º do Tratado de Roma, os auxílios estatais são, salvo determinadas excepções, proibidos na ordem jurídica comunitária.

Auxílios estatais são aqueles «concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.» — cf. n.º 1 do art.º 87.º do Tratado de Roma.

No contexto de uma livre concorrência no mercado interno e, nomeadamente, da abertura dos serviços públicos à concorrência, os Estados-Membros intervêm por vezes através de recursos públicos para promover determinadas atividades económicas ou proteger indústrias nacionais. Ao favorecerem determinadas empresas em relação aos seus concorrentes, estes auxílios estatais podem falsear a concorrência.

Os auxílios estatais são proibidos pelo Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. No entanto, algumas exceções autorizam os auxílios justificados por objetivos de interesse comum, por exemplo, para os serviços de interesse económico geral, desde que estes não falseiem a concorrência num sentido contrário ao interesse comum. O controlo dos auxílios estatais exercido pela Comissão Europeia consiste assim em avaliar o equilíbrio entre os efeitos positivos e negativos dos auxílios.

A Política de Concorrência é um factor crucial para a criação de condições de crescimento económico e prosperidade, uma vez que influencia as decisões de investimento, aquisições empresariais, políticas tarifárias e de desempenho económico. Por outro lado, ajuda a promover uma melhor afectação dos recursos e reforçar a competitividade da indústria europeia, para o benefício dos cidadãos.

Em matéria de Política de Concorrência — Auxílios de Estado, o artigo 87º do Tratado da União Europeia refere que são proibidos, de uma forma geral, auxílios estatais que falseiem ou ameacem falsear a concorrência. Esta proibição não é absoluta, uma vez que existem situações para as quais os Auxílios de Estado são compatíveis com o Mercado Comum, enumeradas nos n.ºs 2 e 3 desse artigo.

Compete à Comissão Europeia a função de controlar os auxílios estatais, de acordo com o artigo 88º do Tratado, e os Estados-Membros têm o dever - obrigação de notificação - de informar a Comissão da concessão dos Auxílios de Estado, ainda durante a fase de projecto.

Neste contexto, as regras em matéria de Auxílios de Estado visam garantir o bom funcionamento do mercado da UE, de modo a que a concorrência não seja distorcida, contribuindo, assim, para o bem-estar dos consumidores e para a competitividade da economia europeia.

O Mercado Comum assenta no princípio da livre concorrência entre as empresas da União Europeia. A corroborar este princípio, o artigo 87º do Tratado da União Europeia estabelece que são incompatíveis com o Mercado Comum os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, que confiram uma vantagem económica aos beneficiários, a qual deve ser concedida selectivamente, e a medida de auxílio deve ameaçar falsear a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

Só são incompatíveis com o mercado comum os Auxílios de Estado que afectem as trocas comerciais entre os Estados-membros e falseiem ou ameacem falsear a concorrência.

O regime comunitário de auxílios estatais assenta num sistema de autorização prévia, nos termos do qual a Comissão Europeia determina se uma medida de auxílio que o Estado-Membro pretenda conceder pode beneficiar das derrogações previstas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 87º do Tratado da União Europeia (Ver Regras processuais e procedimentos).

Com a preocupação de simplificação administrativa, a Comissão veio a considerar que existem auxílios de reduzido valor, não susceptíveis de afectar de forma significativa o comércio e a concorrência entre Estados-Membros, não devendo como tal ser abrangidos pelo n.º 1 do art.º 87 do Tratado da União Europeia. Adoptou então uma regra dita de *minimis*, que foi pela primeira vez definida no contexto da política relativa aos auxílios estatais às pequenas e médias empresas (Regra de *minimis*).

O IVV, em sua defesa, alega que o seu financiamento é garantido, em larga medida, pela taxa de promoção. Isto mesmo foi confirmado pela Comissão Europeia na sua decisão de início do procedimento de investigação em curso ² (Cfr. Decisão da Comissão C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do vinho, publicada no JOUE C 92, de 16.04.2005, a que se dará particular atenção no capítulo 0 infra (cfr. **doc. n.º 2**, que ora se junta e se dá por reproduzido para todos os efeitos legais).), ao registar, por um lado, que «[a]s receitas desta taxa dita de promoção do vinho correspondem a mais de 62% do orçamento associado ao funcionamento do IVV» e, por outro, que «o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal» (cfr. resumo da Decisão da Comissão, página 12, parágrafo 144). Admite-se que o nome não seja o mais adequado à natureza da taxa, mas tal deve-se ao Legislador e não ao IVV.

Sucede que, *in casu*, tudo não podia ser mais cristalino: os agentes económicos, quase sempre empresas produtoras, quando vendem a granel para retalhistas ou consumidores, dentro ou fora do território nacional, ou quando pedem ao IVV os selos necessários (quando o vinho é engarrafado ou embalado), devem autoliquidar um determinado valor por cada litro do produto vínico.

Tratando-se de vinhos, espumantes e espumosos, aguardentes e bagaceiras esse valor é de € 0,0135 por litro.

Tratando-se de vinagres de vinho, esse valor é de € 0,0067 ou € 0,0042 consoante o seu fim.

Com efeito, toda a posição da Impugnante se fixa na hipotética violação do Direito Comunitário, sustentando-se, para tal, em dois documentos: i) um documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE — C 92/12, de 16.4.2005, onde podemos ler:

“Auxílio Estatal — Portugal

**Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do Vinho
Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE
(2005/C 92/06)”**

e ii) num parecer de dois juristas portugueses.

Com base no parecer junto aos autos pela Impugnante, dos juristas Dr. António da Gama Lobo Xavier e Dr. Paulo de Castro Rangel, datado de Agosto de 2005, alega a Impugnante que, o conceito de auxílio estatal tem sido interpretado de forma muito lata pelo TJCE, abrangendo todas aquelas intervenções que «sob formas diversas, contribuam para reduzir os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa e que, por isso, sem constituírem subsídios no sentido rigoroso da expressão, são da mesma natureza e produzem efeitos idênticos». - cf. Parecer Jurídico, pág. 28 e ss. e Acórdão TJCE de 23.02.1961, proferido no processo n.º 30/59.

Esquece-se a Impugnante que por muito latas que sejam as interpretações feitas pelos Tribunais das normas, as mesmas devem conter-se nos limites impostos pelo próprio legislador.

Assim, nesta questão, dando razão ao IVV, é a própria Comissão que na decisão referida na al. G. dos factos provados refere que “*o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal*” (sublinhado nosso), conclusão 144.

Ora, não constituindo um auxílio estatal a taxa posta em causa pela Impugnante não faz sentido considerar a mesma ilegal enquanto a comissão europeia não proferir uma decisão final no âmbito do procedimento de investigação mencionado na al. F dos factos provados.

Pelo que, afigura-se-nos desde já, que a presente Impugnação não pode proceder.

Pois, não estando em causa, um auxílio estatal, a adopção de tal medida não carece de ser previamente notificada à Comissão Europeia, nos termos do n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE.

Afastando-se assim o argumento da falta de observância da referida norma.

Nesta medida, é improcedente o pedido da Impugnante ao requerer — sem qualquer base legal — o reembolso de uma quantia que autoliquidou em estrita obediência ao quadro normativo vigente à data.

Através da Decisão da Comissão em apreço (parágrafos 144 e 145), aquela Instituição concluiu que:

(iv) «o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal». Mesmo quanto às restantes actividades, nas quais o IVV actua no mercado como uma qualquer empresa prestadora de serviços, entendeu a Comissão que «não existe vantagem económica para o IVV que decorra da sua posição de mercado» (parágrafo 70 da Decisão);

(v) «o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos víquicos não constitui um auxílio»;

(vi) «as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos víquicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum»;

Daqui concluímos duas coisas: i) o processo em curso, que tem por objecto a taxa de promoção, tem um âmbito muito reduzido, sendo que a Comissão não apresenta hoje dúvidas nem obstáculos face aos aspectos essenciais da existência da referida taxa; e ii) as poucas medidas que estão ainda a ser objecto de investigação pela Comissão no processo em curso nada têm que ver com as questões de fundo que nos ocupam nos presentes autos.

Logo, a instauração pela Impugnante da presente acção de impugnação judicial, com base exclusivamente no facto de existir uma investigação da Comissão a aspectos parcelares da taxa de promoção, não pode ser tida senão como a despropósito e totalmente improcedente.

No respeitante ao regime de financiamento das medidas em epígrafe, a Comissão considera, nos parágrafos 135 e 136 da Decisão, que não dispõe de informações suficientes para concluir que o vinho e os produtos víquicos **provenientes dos outros Estados-membros** beneficiam «do mesmo modo e na mesma medida que os produtos nacionais de todas as vantagens decorrentes da taxa» e que, em consequência, o mesmo regime não procede a qualquer discriminação entre os produtos nacionais e os importados, em conformidade com o artigo 90.º do Tratado CE.

No entanto, a própria Comissão considera, no parágrafo 143 da Decisão em causa que «não se afigura (...) existir discriminação entre os produtos nacionais destinados ao mercado nacional e os destinados à exportação no âmbito das campanhas de promoção e publicidade desenvolvidas fora do território português e financiadas com uma parte das receitas da taxa parafiscal».

Como bem o refere o IVV, uma vez que as mesmas acções de promoção e publicidade (tanto as financiadas por apoios concedidos antes de 1 de Janeiro de 2002 como as financiadas após aquela data) são consideradas compatíveis com o artigo 87.º do Tratado CE (cfr. parágrafos 108 e 114 da Decisão, acima citados), conclui-se que o financiamento das mesmas acções pelo produto da taxa de promoção

que incide sobre os produtos vitivinícolas produzidos em Portugal não é posto em causa pela Decisão da Comissão que deu início ao processo em curso.

Assim, as dúvidas da Comissão relativamente à taxa de promoção enquanto mecanismo de financiamento dos auxílios às acções de promoção e de publicidade do vinho limitam-se à parte do produto da taxa de promoção pago pelos produtos vitivinícolas provenientes de outros Estados-membros e às vantagens que estes retiram das acções de promoção e publicidade acima mencionadas, na medida em que estas acções sejam financiadas pelas receitas da taxa.

Aqui chegados, importa concluir que, no processo de investigação em curso, a Comissão apenas manifesta dúvidas quanto à compatibilidade com o mercado comum dos seguintes aspectos específicos da taxa de promoção (*cf.* parágrafos 1 e 2 do resumo da Decisão, página 13, e parágrafo 146 da Decisão):

(i) saber se as campanhas de publicidade do vinho português que decorrem no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros, apesar de mencionarem a origem dos vinhos, se limitam a transmitir informações sobre as características objectivas dos produtos em causa ou se contêm alegações subjectivas sobre a qualidade dos produtos, baseadas simplesmente na sua origem;

(ii) saber se os produtos vitivinícolas provenientes de outros Estados-Membros, que estão sujeitos ao pagamento da taxa, beneficiam do mesmo modo e na mesma medida que os produtos nacionais de todas as vantagens decorrentes da referida taxa e, como tal, se o método de financiamento dos apoios à promoção e à formação discrimina ou não os produtos nacionais face aos produtos importados.

A irrelevância da Decisão da Comissão para os presentes autos

As questões relativas à taxa de promoção que estão a ser objecto de investigação pela Comissão são totalmente estranhas à matéria de facto que nos ocupa nos presentes autos.

Quanto aos vinhos produzidos em Portugal, ainda que comercializados fora do nosso país, a Comissão foi muito clara ao considerar que «não se afigura (...) existir discriminação entre os produtos nacionais destinados ao mercado nacional e os destinados à exportação» (*cf.* parágrafo 143 da Decisão (*cit.*)).

Não se coloca assim, a propósito da actividade desenvolvida em geral pela Impugnante e nos presentes autos em concreto, qualquer problema de Direito Comunitário derivado da taxa de promoção a que se encontra sujeita por lei.

Resta assim concluir que o processo de investigação à taxa de promoção, que foi iniciado pela Comissão e que se encontra em curso, é totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da Impugnante.

Refere a Impugnante que:

É indubitável, portanto, que o Estado Português se encontra proibido de executar o auxílio até decisão final da Comissão e, bem assim, ainda que esta decisão venha a considerar o auxílio compatível com a legislação comunitária e mercado comum, tal não legitima os actos de execução até então empreendidos.

Ademais, o Estado Português está proibido de executar não só o auxílio, mas também, e necessariamente, o seu modo de financiamento— a cobrança da taxa de promoção.

Ora, com o devido respeito, não podemos concordar com a posição assumida pela Impugnante, pois da decisão da comissão vinda de analisar, em lado nenhum é mencionada a proibição do Estado Português em executar o auxílio, aliás, a própria decisão refere não tratar-se de um auxílio estatal o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV. Como se pode ler das conclusões 145 e 147, o efeito suspensivo do n.º 3 do art. 88.º do Tratado CE, reporta-se apenas aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão. Ou seja, a dúvida da Comissão prende-se com auxílios e financiamento dos auxílios visados nesta decisão, logo, não é sobre a totalidade dos auxílios que a Comissão tem dúvidas. Não existindo dúvidas da Comissão, não há procedimento de investigação e logo em relação a essas medidas não tem aplicação o efeito suspensivo previsto no n.º 3 do art. 88.º do Tratado de Roma (ou como diz a Impugnante, a proibição de execução).

A entender-se de outra forma, ficaria totalmente desprovido de sentido o facto da Comissão ter-se dado ao Trabalho de separar os auxílios estatais dos não auxílios estatais, e depois dentro dos primeiros ter referido que as dúvidas são apenas para alguns, como resulta do parágrafo 145, onde é mencionado que o processo previsto no n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE é relativo a determinados auxílios e apenas nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento desses auxílios.

Do exposto não restam dúvidas que a presente impugnação tem que ser julgada totalmente improcedente, por não provada, confirmando-se a legalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação aqui em causa.

3. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, julgo totalmente improcedente, por não provada, a presente Impugnação e, conseqüentemente, mantenho as liquidações impugnadas.”

DECIDINDO NESTE TCA

Face ao teor das conclusões das alegações de recurso e ao teor das contra-alegações do recorrido, são as seguintes as questões trazidas à apreciação deste Supremo Tribunal Administrativo:

a) Saber se incorreu em erro de julgamento a sentença recorrida que julgou que a taxa de promoção em causa nos autos não padece de ilegalidade decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia, por força do disposto no artº 88º do TCE (atual n.º 3 do artº 108º do TFUE).

c) Aferir da necessidade do reenvio prejudicial o TJUE para conhecimento das questões suscitadas na parte final das alegações da recorrente.

Do alegado erro de julgamento imputado à sentença recorrida e do pedido de reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

As questões suscitadas no presente recurso, são, até nos pressupostos de facto, em tudo idênticas às que foram apreciadas e decididas neste Supremo Tribunal Administrativo pelo acórdão de 23/04/2013, proferido no processo n.º 29/12, in www.dgsi.pt, a que se seguiram os acórdãos 292/13 de 30.04.2013, de 22.05.2013, proferidos nos recursos 9/13, 44/13, 53/13, 200/13, e 1311/12, e de 29.05.2013, proferidos nos recursos 84/13, 198/13, 30/13, 1398/13 e ainda o ac. de 18 de Junho de 2013 tirado no recurso 1333/12 (no qual o ora relator interveio como adjunto, assim como no referido acórdão de 29/05/2013 rec.198/13).

Para a decisão é relevante a seguinte legislação:

Artigo 1º. do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio

1- Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do setor ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respetivos serviços regionais.

Artigo 11º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio

2- Do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a ações de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos

Artigo 12º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio

1- Para os vinhos e produtos vínicos certificados, a taxa de promoção é devida pelos agentes económicos referidos no artigo 6º e deve ser liquidada e cobrada simultaneamente, consoante os casos, num dos atos previstos nas alíneas a) e b) do artigo 7º, devendo a entidade certificadora proceder à liquidação e cobrança das duas taxas no mesmo ato

Artigo 107º do TFUE (ex-artigo 87º TCE)

1. Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

Artigo 108º do TFUE (ex-artigo 88º TCE)

1. A Comissão procederá, em cooperação com os Estados-Membros, ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados. A Comissão proporá também aos Estados-Membros as medidas adequadas, que sejam exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado interno.

2. Se a Comissão, depois de ter notificado os interessados para apresentarem as suas observações, verificar que um auxílio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107º, ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio no prazo que ela fixar.

Se o Estado em causa não der cumprimento a esta decisão no prazo fixado, a Comissão ou qualquer outro Estado interessado podem recorrer diretamente ao Tribunal de Justiça da União Europeia, em derrogação do disposto nos artigos 258º e 259º.

A pedido de qualquer Estado-Membro, o Conselho, deliberando por unanimidade, pode decidir que um auxílio, instituído ou a instituir por esse Estado, deve considerar-se compatível com o mercado interno, em derrogação do disposto no artigo 107º ou nos regulamentos previstos no artigo 109º, se circunstâncias excecionais justificarem tal decisão. Se, em relação a este auxílio, a Comissão tiver dado

início ao procedimento previsto no primeiro parágrafo deste número, o pedido do Estado interessado dirigido ao Conselho terá por efeito suspender o referido procedimento até que o Conselho se pronuncie sobre a questão.

Todavia, se o Conselho não se pronunciar no prazo de três meses a contar da data do pedido, a Comissão decidirá.

3. Para que possa apresentar as suas observações, deve a Comissão ser informada atempadamente dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projeto de auxílio não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107º, deve sem demora dar início ao procedimento previsto no número anterior. O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final.

4. A Comissão pode adotar regulamentos relativos às categorias de auxílios estatais que, conforme determinado pelo Conselho nos termos do artigo 109º, podem ficar dispensadas do procedimento previsto no n.º 3 do presente artigo.

Artigo 109º do TFUE (ex-artigo 89º TCE)

O Conselho, sob proposta da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu, pode adotar todos os regulamentos adequados à execução dos artigos 107º e 108º e fixar, designadamente, as condições de aplicação do n.º 3 do artº 108º.

REGULAMENTO (CE) n.º 659/1999 do CONSELHO, de 22 de março de 1999

Artigo 2º

Notificação de novo auxílio

1. Salvo disposição em contrário dos regulamentos adotados nos termos do artigo 94º ou de outras disposições pertinentes do Tratado, a Comissão deve ser notificada a tempo pelo Estado-membro em causa de todos os projetos de concessão de novos auxílios. A Comissão informará imediatamente o Estado-membro da receção da notificação.

2. Na notificação, o Estado-membro em causa deve fornecer todas as informações necessárias para que a Comissão possa tomar uma decisão nos termos dos artigos 4º e 7º, adiante designada «notificação completa».

Artigo 3º

Cláusula suspensiva

Os auxílios a notificar nos termos do n.º 1 do artigo 2º não serão executados antes de a Comissão ter tomado, ou de se poder considerar que tomou, uma decisão que os autorize.

Artigo 4º

Análise preliminar da notificação e decisões da Comissão

1. A Comissão procederá à análise da notificação imediatamente após a sua receção. Sem prejuízo do disposto no artigo 8º, a Comissão tomará uma decisão nos termos dos n.ºs 2, 3 ou 4 do presente artigo.

2. Quando, após análise preliminar, a Comissão considerar que a medida notificada não constitui um auxílio, fará constar esse facto por via de decisão.

3. Quando, após a análise preliminar, a Comissão considerar que não há dúvidas quanto à compatibilidade da medida notificada com o mercado comum, na medida em que está abrangida pelo n.º 1 do artigo 92º do Tratado, decidirá que essa medida é compatível com o mercado comum, adiante designada «*decisão de não levantar objeções*». A decisão referirá expressamente a derrogação do Tratado que foi aplicada.

4. Quando, após a análise preliminar, a Comissão considerar que a medida notificada suscita dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum, decidirá dar início ao procedimento formal de investigação nos termos do n.º 2 do artigo 93º do Tratado, adiante designada «*decisão de início de um procedimento formal de investigação*».

Artigo 17º

Cooperação nos termos do n.º 1 do artigo 93º do Tratado

1. A Comissão obterá do Estado-membro em causa todas as informações necessárias para, em cooperação com o Estado-membro, proceder ao exame dos regimes de auxílio existentes, nos termos do n.º 1 do artigo 93º do Tratado.

2. Quando a Comissão considerar que um regime de auxílio existente não é ou deixou de ser compatível com o mercado comum, informará o Estado-membro em causa da sua conclusão preliminar

e dar-lhe-á a possibilidade de apresentar as suas observações no prazo de um mês. A Comissão pode prorrogar este prazo em casos devidamente justificados.

(Regulamento (CE) n.º 994/98 do Conselho de 7 de maio de 1998)

Artigo 2º

De minimis

1. A Comissão pode, através de regulamento adotado nos termos do artigo 8º do presente regulamento, determinar que, tendo em conta a evolução e o funcionamento do mercado comum, determinados auxílios não satisfazem todos os critérios previstos no n.º 1 do artigo 92º do Tratado sendo, por conseguinte, isentos do processo de notificação previsto no n.º 3 do artigo 93º do Tratado, desde que os auxílios concedidos a uma mesma empresa, durante determinado período, não excedam um montante fixo determinado.

2. Os Estados-membros prestarão a todo o tempo, a pedido da Comissão, todas as informações adicionais relativas aos auxílios isentos nos termos do n.º 1.

Regulamento (CE) n.º 69/2001 da Comissão de 12 de janeiro de 2001

Artigo 2º

Auxílios de minimis

1. Considera-se que as medidas de auxílio não preenchem todos os critérios do n.º 1 do artigo 87º do Tratado, não sendo, por conseguinte, abrangidas pelo procedimento de notificação previsto no n.º 3 do artigo 88º do Tratado, se reunirem as condições estabelecidas nos n.ºs 2 e 3.

2. O montante total dos auxílios de minimis concedidos a uma empresa não pode exceder 100000 euros durante um período de três anos. Este limiar é aplicável independentemente da forma dos auxílios ou do objetivo prosseguido.

3. O limiar fixado no n.º 2 é expresso em termos de subvenção. Todos os valores utilizados referir-se-ão aos montantes brutos, isto é, antes da dedução de impostos diretos. Sempre que um auxílio for concedido sob uma forma distinta da subvenção, o montante do auxílio será o seu equivalente-subvenção bruto.

O valor dos auxílios desembolsáveis em várias prestações será o seu valor atualizado reportado ao momento da concessão. A taxa de juro a utilizar para efeitos de atualização e do cálculo do montante do auxílio, no caso de um empréstimo em condições preferenciais, será a taxa de referência aplicável no momento da concessão.

Artigo 4º

1. O presente regulamento entra em vigor no vigésimo dia seguinte ao da data da sua publicação no Jornal Oficial das Comunidades Europeias. - (JO L 10 de 13.1.2001)

Mantém-se em vigor até 31 de dezembro de 2006.

Em face das normas do DL n.º 119/97, de 15 de maio (artº 1º, n.º 1), temos então que a taxa de promoção incide sobre a produção dos vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, constituindo contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho, relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do setor. Aliás, esta promoção constitui mesmo uma das atribuições daquele Instituto (artº 5º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 102/93, de 2 de abril).

A mesma taxa destina-se a financiar:

- a) A promoção genérica do setor;
- b) A coordenação geral do setor.

Do produto dessa taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a ações de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos.

Também a Decisão C-43/2004 da Comissão referida e transcrita no probatório supra distinguiu as várias atividades financiadas por aquela taxa, a saber:

- o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal;
- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos;
- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vínicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação.

Como se disse no Ac. deste STA de 29/05/2013 tirado no rec. 198/13-30 é sabido que:

“(…) o Tratado CEE, relativamente a auxílios por parte dos Estados-membros, determinava no seu artº 87º, n.º 1 (hoje artº 107º, n.º 1 do TFUE) que salvo disposição em contrário dos Tratados,

eram incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afectassem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

E, a fim de evitar auxílios ofensivos dos Tratados, era estabelecido um procedimento através do qual a Comissão, em cooperação com os Estados-Membros, procedia ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados, propondo também aos mesmos as medidas adequadas que fossem exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado interno.

No âmbito de tal procedimento, verificando a Comissão que um auxílio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais não é compatível com o mercado interno, ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio no prazo que ela fixar.

Este regime impõe que os Estados-membros devam informar a Comissão atempadamente dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projeto de auxílio não é compatível com o mercado interno deve sem demora dar início ao procedimento previsto no citado artº 88º (hoje 108º do TFUE). O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final.

Todavia, a Comissão pode também adotar regulamentos relativos às categorias de auxílios estatais que podem ficar dispensadas do procedimento acima referido. A eles nos referiremos adiante.

No caso concreto dos autos, não existiu uma comunicação prévia por parte do Estado Português no sentido de que pretendia conceder auxílios ao setor da vinha e do vinho, antes tendo havido uma queixa, tal como resulta da parte inicial da Decisão de 20 de julho de 2010 relativa à taxa parafiscal de promoção do vinho aplicada por Portugal C 43/04 (ex NN 38/03) - Jornal Oficial n.º L 005, de 08/01/2011, págs. 0011 - 0026

Com efeito aí ficou escrito o seguinte: “(1)Na sequência de uma queixa, a Comissão Europeia questionou as autoridades portuguesas, por ofício de 20 de janeiro de 2003, sobre uma taxa parafiscal de promoção do vinho, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição”.

(2) A Representação Permanente de Portugal junto da União Europeia respondeu à Comissão por ofício de 14 de março de 2003. Em resposta às perguntas formuladas pelos serviços da Comissão por telecópias de 14 de maio e 22 de dezembro de 2003, foram enviadas informações complementares por ofícios de 4 de agosto e 2 de setembro de 2003 e de 24 de fevereiro e 15 de julho de 2004.

(3) Uma vez que foi dada execução ao dispositivo em causa desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados. Com efeito, as medidas aplicadas por Portugal constituem novos auxílios, não notificados à Comissão e, por esse facto, ilegais, nos termos do artigo 1º, alínea f), do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93º do Tratado CE [3] (atual artigo 108.º do TFUE).

(4) Por ofício de 6 de dezembro de 2004 [C(2004) 4522], a Comissão notificou a Portugal a sua decisão de início do procedimento formal de exame previsto no artigo 108º, n.º 2, do TFUE relativamente ao auxílio em causa. A decisão da Comissão de dar início ao procedimento foi publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias [4]. - JO C 92 de 16.4.2005, p. 12.

Porém, anteriormente e relativamente a esta mesma queixa a Comissão havia já decidido o seguinte
(AUXÍLIO ESTATAL — PORTUGAL

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do vinho

Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE
- JO C 92 de 16.4.2005, p. 12

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas *supra*, que:

— o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

— o montante concedido à *Viniportugal* para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos não constitui um auxílio;

— as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vînicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte, dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

(146) Tendo em conta as considerações expendidas, a Comissão convida Portugal, no âmbito do processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE, a apresentar, no prazo de um mês a contar da data da receção da presente, as suas observações e a prestar todas as informações úteis para a apreciação das medidas em causa, nomeadamente quanto à natureza não discriminatória do método de financiamento dos auxílios tratados na presente decisão e quanto ao caráter objetivo da campanha de publicidade desenvolvida nos mercados dos Estados-Membros e de países terceiros.

Em face dos factos provados nos autos, da legislação transcrita e da Decisão da Comissão, podemos desde já retirar as seguintes conclusões:

1ª) A taxa de promoção prevista no DL n.º 119/97, de 15 de maio, engloba várias parcelas.

2ª) Dessas parcelas o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal, bem como o montante concedido à *Viniportugal* para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos víquicos não constituem um auxílio estatais para efeitos do Tratado CEE (hoje TFUE).

Nesta linha de entendimento constata-se que, uma parte da taxa que financia estas actividades é legal, não ofendendo as normas do Tratado apontadas pela recorrente.

Porém, constituindo a taxa uma unidade, embora aquela parte não constitua auxílio, será que mesmo assim o Estado Português estava obrigado à notificação acima referida, porque a outra parte da taxa veio a ser considerado auxílio?

Esta questão foi desenvolvidamente tratada no Acórdão deste STA (e Secção) de 23 de abril passado, proferido no Processo n.º 29/13, onde ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“No caso em apreço, a Comissão Europeia, na sequência de uma queixa, questionou as autoridades portuguesas, em 20 de janeiro de 2003, sobre a taxa parafiscal de promoção do vinho cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, tendo notificado Portugal, em 6 de dezembro de 2004, da sua decisão de início do procedimento formal de exame previsto no art. 108º, n.º 2, do TFUE, com vista a analisar da compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

Após exame preliminar, a Comissão, através da Decisão n.º C-43/2004, conclui, desde logo, que não constituem auxílios de Estado (ponto G do probatório): (i) o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal, o qual representa mais de 60% da afetação da taxa de promoção; (ii) o montante concedido à *Viniportugal* para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos víquicos.

Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE (atual art 108º, n.º 2, do TFUE), apenas relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros, ao respetivo financiamento e ao financiamento das medidas relativas à formação (ver também ponto (60) da Decisão da Comissão de 2010).

Decorre igualmente do probatório (ponto H) que a Comissão voltou a proferir decisão sobre o assunto (Decisão de 20/07/2010), onde se conclui:

“Artigo 1º

A única ação de formação financiada pelas receitas da taxa parafiscal, de um montante de 367,12 EUR, não constitui um auxílio.

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos víquicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na aceção do artigo 107º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de dezembro de 2006.

Artigo 3º

1. Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos víquicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para efeitos do artigo 107º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de dezembro de 2006, desde que Portugal cumpra as condições constantes do n.º 2 do presente artigo.

2. Portugal deve reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha incidido nos produtos provenientes dos outros Estados-Membros entre a data de início de aplicação da taxa e 31 de dezembro de 2006, no estrito respeito das condições seguintes (...)”.

Em suma, nesta decisão, a Comissão conclui que os auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e o respetivo financiamento, poderiam ser compatíveis com o mercado a título condicional ⁽¹⁾, isto é, desde que Portugal respeitasse as condições indicadas no art. 3º, n.º 2, daquela Decisão, as quais implicavam o reembolso de uma parte proporcional da taxa aplicada aos produtos provenientes dos outros Estados-Membros, entre 1997 e 31 de dezembro de 2006.

Designadamente na sétima condição do n.º 2 do art. 3º a Comissão impunha que as Autoridades portuguesas renunciassem formalmente ao recebimento da totalidade das taxas de promoção devidas por sujeitos passivos que comercializassem vinhos importados até 31 de dezembro de 2006 e que estivessem numa situação de incumprimento (designadamente por não terem pago os valores da taxa devidos nos anos de 1997 a 2006).

Acontece que, como se pode ler no considerando (2) da Decisão da Comissão de 4/4/20012 (que procedeu à alteração da Decisão de 2010), Portugal impugnou a Decisão da Comissão de 2010 mediante recurso interposto perante o TJ, tendo pedido, nas alegações apresentadas, a anulação das sétima e nona condições estabelecidas no artigo 3º, n.º 2, da Decisão de 2010.

No considerando (3) pode ler-se que segundo “*jurisprudência constante, um Estado-membro que, ao executar uma decisão da Comissão em matéria de auxílios estatais, depara com dificuldades imprevistas e imprevisíveis ou toma consciência de consequências não previstas pela Comissão, deve submeter estes problemas à apreciação desta última, propondo modificações adequadas à decisão em causa*”, devendo a Comissão e o Estado-Membro colaborar de boa-fé, com base nos deveres recíprocos de cooperação leal que inspira nomeadamente o art. 4º, n.º 3, do Tratado.

Nesta sequência, dando razão ao Estado Português, a Comissão emitiu decisão complementar, a Decisão C (2012) 2111 final, de 4 de abril de 2012, que veio alterar as condições sétima e nona da Decisão de 2010, nos termos acordados com as autoridades portuguesas, desde a data da primeira decisão, tendo em conta a sua natureza interpretativa autêntica. A Comissão, nesta segunda Decisão, limitou designadamente a renúncia ao recebimento da taxa de promoção do vinho no que se refere à parte proporcional que incide sobre os produtos importados de outros Estados-Membros.

Em setembro de 2012, através de carta que o recorrido juntou em anexo às Contra-Alegações, como doc. n.º 3, a Comissão tomou nota de que as autoridades portuguesas:

“-*estimam que os auxílios atrás mencionados são abrangidos pelo Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão ⁽²⁾, de 15 de dezembro de 2006, relativo à aplicação dos artigos 87º e 88º do Tratado aos auxílios de mínimos e que, conseqüentemente, não é necessário continuar com a recuperação (...)*” (Carta de 9/10/2012).

6. O controlo dos auxílios não notificados

O art.º 108º, n.º 3, do TFUE, estabelece que para além de a Comissão dever ser previamente notificada dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios, a partir do momento em que der início ao procedimento previsto no n.º 2 do mesmo preceito, tendo em vista averiguar se determinado auxílio é ou não compatível com o Mercado interno, o Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final (obrigação de não atuar ou de «standstill») ⁽³⁾.

Como alega a recorrente, constitui jurisprudência pacífica do TJ, quanto ao efeito direto na esfera jurídica dos particulares da proibição de execução de ajudas de Estado não notificadas previamente à Comissão, por violação do mencionado preceito (art. 88º, n.º 3, do Tratado), estendendo-se a toda a ajuda que foi posta em execução sem ser notificada ⁽⁴⁾.

Constitui igualmente jurisprudência reiterada do TJ, vazada, entre outros, no Acórdão *Saumon*, de 21 de novembro, de 1991, proc C-354/90, “que os atos praticados durante o período da proibição contida no art.º 93/3 em nenhum caso poderão ser convalidados, mesmo no caso de a Comissão se pronunciar por uma decisão final de compatibilidade com o mercado comum, referindo expressamente que «[o] último período do artigo 93º, n.º 3, do Tratado CEE deve ser interpretado no sentido de que impõe às autoridades dos Estados-membros uma obrigação cuja inobservância afeta a validade dos atos de execução de medidas de auxílio, e que a adoção posterior de uma decisão final da Comissão, que declare essas medidas compatíveis com o mercado comum, não tem como consequência sanar, a posteriori, os atos inválidos»” ⁽⁵⁾. E é neste sentido que o TJ reconhece à Comissão, desde um Acórdão de 1973 ⁽⁶⁾, competência para exigir o reembolso dos auxílios atribuídos em violação do Direito Comunitário, com vista a restabelecer o *satus quo ante*.

Assim se compreende que embora sendo confrontados com uma ilegalidade formal, a consequência será, segundo a jurisprudência do TJ e da doutrina, a nulidade porquanto tem subjacente a preterição de uma regra fundamental que tutela um interesse comunitário de excecional importância ⁽⁷⁾.

Aos órgãos jurisdicionais cabe velar pelo cumprimento das formalidades relativas à comunicação prévia dos auxílios, protegendo os direitos dos particulares face a uma eventual inobservância da obrigação de *standstill*, consagrada no artº 108º, n.º 3, TFUE, para fazer respeitar, até à decisão final da Comissão ⁽⁸⁾. Para além disso, os tribunais nacionais têm ainda competência para ordenar a restituição de auxílios atribuídos pelos Estados em violação daquele preceito.

Realce-se, porém, que, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 12 de fevereiro de 2008, proc C-199/06, conclui-se que os Estados-Membros não são obrigados a exigir a restituição de auxílios não oportunamente notificados, mas declarados compatíveis pela Comissão.

Com efeito, pode ler-se nas conclusões do mencionado Acórdão que:

«1. Numa situação em que um pedido assente no artigo 88.º, n.º 3, último período, CE é apreciado após a Comissão ter adotado uma decisão positiva, o tribunal nacional, apesar de ter sido declarada a compatibilidade do auxílio em causa com o mercado comum, deve decidir da validade dos atos de execução e da recuperação dos apoios financeiros concedidos. Num tal caso, o direito comunitário impõe-lhe que ordene as medidas adequadas a remediar efetivamente os efeitos da ilegalidade. Mas não lhe impõe a obrigação de recuperação integral do auxílio ilegal, mesmo na falta de circunstâncias excecionais.» ⁽⁹⁾

No caso em apreço, não se coloca qualquer litígio que tenha como objeto a restituição dos auxílios suscitada, por exemplo, por uma empresa concorrente da beneficiária dos mesmos, sendo que, como vimos, esta questão acabou até por ser abandonada pela Comissão.

O que se questiona é o facto de, por um lado, não ter havido comunicação prévia da taxa de promoção em causa durante o respetivo procedimento legislativo nem no regulamentar. Por outro lado, coloca-se o problema da repercussão de tal omissão sobre a validade da autoliquidação em causa (relativa a setembro de 2007), sobretudo a partir do momento em que a Comissão decidiu em 2004 dar início ao procedimento formal de investigação, previsto no n.º 2 do art. 108º do TFUE e no artigo 6º do regulamento 659/99, relativamente ao exame do auxílio em causa, por eventual violação da obrigação de «*standstill*» (nº 3 do art. 108º do TFUE).

Cumpre, no entanto, salientar que cabe aos Estados-Membros retirar as consequências de tal invalidade em conformidade com o seu direito nacional ⁽¹⁰⁾, sendo que na nossa ordem jurídica este Supremo Tribunal apenas tem competência para desaplicar ⁽¹¹⁾, no caso concreto, por ilegalidade formal, as normas em que se fundamenta a aplicação da taxa de promoção do vinho, o que implicaria que a autoliquidação questionada ficasse desprovida de base legal.

7. Quanto à alegada violação da obrigação de comunicação prévia durante o procedimento de criação da taxa de promoção

7.1.1. Na situação em análise, na senda das Decisões da própria Comissão, temos que distinguir, por um lado, a suposta ajuda de Estado (ou auxílio estatal) consistente nas ações de promoção e publicidade dos vinhos portugueses em outros Estados-Membros e países terceiros e o respetivo financiamento, através de uma pequena parcela da taxa de promoção, e, por outro lado, a componente da taxa cobrada aos operadores do setor vitivinícola e afeta, no essencial, ao financiamento da atividade do IVV.IP.

O que a recorrente questiona é a cobrança da taxa, ao pedir a revisão da autoliquidação, no valor de 10.401, 95 €, a título de taxa de promoção do vinho relativa ao mês de setembro de 2007, com fundamento em alegada ilegalidade.

Tendo a taxa de promoção do vinho por fonte o Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio ⁽¹²⁾, e a Portaria n.º 1428/2001, de 15 de dezembro, que fixou o seu montante, significa que a obrigação de notificação à Comissão teria de se ter verificado, desde logo, durante o procedimento legislativo que culminou na emissão do mencionado diploma.

E se durante o procedimento de formação de um ato legislativo não tiver tido lugar a sua notificação à Comissão ou se o ato legislativo tiver entrado em vigor antes que a Comissão se tenha pronunciado de modo definitivo e positivo através de uma decisão de compatibilidade, a consequência será a verificação de uma ilegalidade formal, por vício de procedimento ⁽¹³⁾.

Acontece que, no caso em apreço, não havia lugar à obrigação de notificação prévia da taxa em causa, como passamos a demonstrar.

Vejamos.

7.1.2. Como decorre da jurisprudência do TJ firmada, entre outros, no Acórdão «Steinike», de 22 de março de 1977, “(...) um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92º com vista a determinar se uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do artº. 93º, n.º 3, devia ou não ser-lhe submetida”, jurisprudência reiterada no Acórdão «Saumon», de 21 de novembro de 1991 ⁽¹⁴⁾.

Esta intervenção não tem em vista apreciar a eventual compatibilidade ou incompatibilidade de um determinado auxílio com o Direito Comunitário, competência exclusiva da Comissão, mas tão só averiguar da eventual ilegalidade (irregularidade) em virtude da alegada violação de regras processuais previstas no Tratado ⁽¹⁵⁾.

No TFUE não encontramos uma noção de auxílio de Estado, tendo-se antes optado por estabelecer, no art. 107º, n.º 1, que “(...) são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais (...)”, as condições que as medidas devem preencher de forma cumulativa para que possam ser consideradas auxílios de Estado.

Daquele preceito retira-se que “um auxílio de Estado será “*toda a medida que seja financiada por meios de recursos públicos, que conceda uma vantagem económica, seja seletiva, distorça ou ameace distorcer a concorrência no mercado único e, por último, afete o comércio entre os EM*” (16).

A ideia geral é a de que um auxílio implica uma transferência de recursos estatais (17), onde se incluem as medidas de incentivo, que comportam um sacrifício para as contas públicas, seja na forma de despesa (subvenções, subsídios), seja na forma de uma não perceção de receitas (isenções fiscais, dispensa de pagamento de taxas).

No caso em apreço, estamos a falar de uma taxa parafiscal cobrada pelo IVV, I.P., aos operadores do setor desde 1995, pelo que a transferência de recursos se faz fundamentalmente dos particulares para o Estado e não deste para aqueles.

Como refere a Comissão, na sua Decisão de 20/7/2010, ponto (109), “*Segundo jurisprudência constante, as taxas não entram no âmbito de aplicação das disposições do Tratado relativas aos auxílios de Estado a não ser que constituam o modo de financiamento de uma medida de auxílio de tal forma que façam parte integrante desta medida*”. E isto só acontece quando existir uma relação de afetação obrigatória entre a taxa e o auxílio, no sentido de o produto da taxa ser necessariamente destinado ao financiamento do auxílio. No caso em apreço, a Comissão concluiu que a taxa de promoção do vinho fazia parte integrante dos auxílios à promoção, apenas porque o Decreto-Lei n.º 119/97 determinava que «*do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a ações de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos*» (art.º 11º, n.º 2).

Não obstante o exposto, na apreciação do auxílio em causa, não pode deixar de relevar o facto de não existir uma noção de «*auxílio estatal*» e de estarmos na presença de uma taxa, sendo que, como vimos, em princípio, as taxas não são consideradas ajudas estatais, segundo a jurisprudência do TJ. Por outro lado, trata-se de uma taxa, que incide sobre os agentes económicos do setor e cujo objetivo essencial de criação é o de financiar as atribuições do IVV, I.P. O que significa que a mesma não implica, à partida, um auxílio concedido direta ou indiretamente através de recursos do Estado e, por outro lado, serem imputáveis ao Estado, característica típica e associada à qualificação dos auxílios de Estado (18).

Por outro lado, realce-se que, na decisão de início do procedimento formal de exame, de 2004, a Comissão não teve dúvidas que o financiamento, através das receitas da taxa de promoção, das atividades desenvolvidas pelo IVV, I.P., enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na aceção do agora artigo 107.º do TFUE.

Acresce que também não podemos deixar de salientar que, mesmo em relação às dimensões da taxa de promoção que suscitaram dúvidas, a Comissão acabou por aceitar a argumentação da República Portuguesa no sentido de que se encontram abrangidas pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de dezembro, e cumprem os limites *de minimis* aí estabelecidos.

Ora, de acordo com o estabelecido no art. 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, os auxílios *de minimis* estão isentos de notificação, não estando, pois, prevista qualquer aprovação ou confirmação por parte da Comissão.

Em suma, para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afeta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afeta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitassem os limites *de minimis*, como a Comissão veio reconhecer a final.

Na verdade, só à medida que fossem realizadas tais ações é que se poderia averiguar se seriam ou não ultrapassados os limites *de minimis*, não havendo até então qualquer obrigação de notificação.

O que se conclui é que a Comissão avançou de forma automática para o procedimento de averiguação sem antes ter analisado se os alegados auxílios estavam abaixo dos limiares fixados como um auxílio *de minimis* e, por conseguinte, fora do seu âmbito de intervenção, uma vez que o seu controlo pertence à responsabilidade exclusiva dos Estados-membros.

Assim sendo, por todas as razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “*um grau suficiente de probabilidade*” (19) de tal medida envolver auxílios estatais (20), em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.

Por conseguinte, afigura-se patente que não assiste razão à recorrente quanto à alegada ilegalidade da taxa de promoção decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia durante o respetivo procedimento legislativo, ao arpejo do estabelecido no n.º 3 do art.º 88º do TCE (ponto L das Conclusões).

7.1.2. Tendo-se concluído pela inexistência, no caso em apreço, da obrigação de notificação, tal implica necessariamente inexistir igualmente obrigação de suspensão da execução da taxa em causa, justificando-se a manutenção da autoliquidação em causa.

Mas ainda que assim não se entendesse, a anulação da totalidade da taxa de promoção, como pretende a recorrente, por vício formal de procedimento, que é o único vício por si alegado, nas circunstâncias do caso, seria contrária, desde logo, ao princípio da proporcionalidade.

Como ficou dito, as razões que levam a Jurisprudência do TJ e a própria doutrina a sancionar com a nulidade o incumprimento da obrigação de comunicação prévia das ajudas de Estado reside na particularidade do bem jurídico que se pretende acautelar e que é o de impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado e evitar que as trocas entre os Estados-Membros sejam perturbadas pelas vantagens concedidas pelas autoridades públicas que falseiem ou ameacem a concorrência.

Ora, no caso em apreço, a finalidade que se pretende obter foi alcançada, na medida que não subsiste qualquer violação do Direito Comunitário, pelo que a aplicação automática da sanção da nulidade seria manifestamente desproporcionada. Sobretudo se se tiver em conta que, recorde-se, a receita da taxa afeta ao financiamento das atividades do IVV, I.P., corresponde a mais de 62% do seu orçamento e que a componente da taxa que inicialmente suscitou dúvidas à Comissão representa apenas uma pequena parte.

Note-se também que a proceder a tese da recorrente, a mesma teria como consequência pôr em causa o financiamento da atividade do IVV, I.P., pelo menos desde 1995 até 2010, com a consequente violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

Finalmente, tal como consignado nas Conclusões do Advogado Geral L.A. GEELHOED, atrás mencionadas, a obrigação de notificação “*não pode constituir um obstáculo à competência dos Estados-Membros para pôr em execução regulamentações fiscais gerais. Com efeito, estas não podem, por definição, constituir um auxílio.*”

Finalmente, para além do que já ficou dito, não podemos deixar de salientar que, como ficou demonstrado, a liquidação da taxa de promoção que diz respeito à situação da recorrente não foi afetada pelas dúvidas suscitadas pela Comissão quando decidiu dar início ao procedimento de investigação previsto no art.º 88º, n.º 2, do TCE (art. 108º, n.º 2, do TFUE).

Por outro lado, o juízo de aferição da legalidade da autoliquidação não pode deixar de levar em conta as consequências que a recorrente pretende retirar de uma pretensa violação formal da regra «*standstill*», sem ter demonstrado ou sequer alegado que, no caso em apreço, estavam ultrapassados os limites *de minimis*, ou que a taxa respeita a produtos importados de outros Estados-Membros ou de Países Terceiros.

Em suma, a tese da recorrente conduziria, como já foi dito, a resultados absurdos e manifestamente desproporcionados.

Improcedem, pois, as alegações da recorrente, devendo confirmar-se a sentença recorrida”.

Porque a situação tratada no transcrito aresto é idêntica à dos presentes autos, sendo os mesmos os intervenientes e sendo as alegações e contra-alegações muito semelhantes, variando apenas o montante e o período temporal da taxa - nestes autos está em causa a taxa referente ao mês de Outubro de 2003 no montante de € 100.310,85 - a doutrina que dele resulta é inteiramente transponível para o caso dos autos.

Em face do que ficou dito, improcedem as conclusões das alegações e, em consequência, o recurso.

Nestes termos e pelo exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida, ficando prejudicado, por inutilidade, o pedido de reenvio prejudicial para o TJUE requerido pela recorrente.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

(¹) Segundo o disposto no artigo 7, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de março de 1999, «A Comissão pode acompanhar a sua decisão positiva de condições que lhe permitam considerar o auxílio compatível com o mercado comum e de obrigações que lhe permitam controlar o cumprimento da decisão, adiante designada «decisão condicional» (cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição... cit.*, p. 64)

(²) O referido Regulamento estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios *de minimis* concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.

(³) Ver também o disposto no artigo 3.º, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de março de 1999.

(⁴) Cfr., entre outros, os Acórdãos Capolongo, Lorenz, Markamann, Nordsee e Lohrey, cfr. J.L.DA CRUZ VILAÇA, “O Papel dos Tribunais Nacionais na aplicação das regras do Tratado sobre os Auxílios de Estado. Até onde deve ir em virtude da última frase do n.º 3 do artigo 88º do TCE?” *Estudos Jurídicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, pp. 700 ss.; e JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ... cit.*, p. 56.

(⁵) Cfr. NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ... cit.*, pp. 72 ss.

(6) Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, pp. 286 ss.

(7) Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, pp. 72 ss.

(8) Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 21 de novembro de 1990, Processo C-354/90.

(9) Orientação que tem apoio na doutrina, cfr. DI BUCCI, V, «Quelques aspects institutionnels du droit des aides d'Etat», *EC State Aid Law/Le Droit des Aides d'Etat dans la CE-Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea. A Sutton*, kluwer Law International, pp. 43-64, em especial, pp. 55-56.

(10) Cfr. Conclusões do Advogado Geral L.A. GEELHOED apresentadas no Processo C-174/02 e C-175/02. Constitui jurisprudência assente do TJ que, no âmbito da execução do Direito da EU pelos Estados-Membros, na ausência de normas de Direito da EU, devem as autoridades nacionais aplicar o respetivo direito nacional, o que engloba o regime do procedimento administrativo, do processo judicial, e mesmo o próprio regime substantivo aplicável, sendo que as regras aplicáveis ao procedimento de execução do Direito da EU devem ser as mesmas que seriam aplicadas a procedimentos equivalentes ou análogos meramente internos. Para maiores desenvolvimentos, cfr., CARLA AMADO GOMES/RUI TAVARES LANCEIRO, *A revogação de atos administrativos entre o Direito nacional e a jurisprudência da União europeia: um instituto a dois tempos?*, *Revista do Ministério Público*, Ano 33, outubro/dezembro, de 2012, pp. 33 ss.

(11) Segundo o nosso sistema jurídico só o Tribunal Constitucional tem competência para declarar a nulidade de uma norma (com valor e força de decreto-lei) com força obrigatória geral, nos casos e circunstâncias previstas nos arts. 281 e 282º da CRP. Quanto às normas regulamentares, a declaração de ilegalidade dos regulamentos obedece aos pressupostos pasmados no art. 73º do CPTA.

(12) Segundo o n.º 1 deste diploma, “Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do setor ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respetivos serviços regionais”.

Por sua vez, no art. 11º, nº1, dispõe-se que “São objeto de Portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas o valor da taxa de promoção, bem como o modelo e o modo de aposição dos selos ...”.

(13) Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, pp. 76 ss.

(14) Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, p. 72. No mesmo sentido, cfr. as Conclusões do Advogado-Geral Darmon, no Acórdão do TJ de 20 de setembro de 1990, proc C-5/89.

(15) Para maiores desenvolvimentos sobre esta distinção entre auxílios incompatíveis e auxílios ilegais, cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 260.

(16) Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, “Anotação ao artigo 107º do TFUE”, *Tratado de Lisboa*, Almedina Coimbra, 2012, p. 520.

(17) Cfr., entre outros, o Acórdão *Pearle*, de 15/7/2004, proc C- 345/2002, citado por J.L.DA CRUZ VILAÇA, *ob. cit.*, p. 714.

(18) Cfr. Acórdão de 20 de novembro de 2003, GEMO, C-126/01 e Acórdão de 15 de julho de 2004, C-345/02 (*Pearle Bv*).

(19) Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 271.

(20) Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Darmon, acórdão de 20 de setembro de 1990, proc. C-5/89, Comissão c/ RFA, Col. p. 3457, p. 3450, in JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A restituição...cit.*, p. 38.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Vício de forma por falta de fundamentação. IRS: mais-valias. Regime transitório do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro. Consolidação da nua propriedade com o usufruto na vigência do CIRS.

Sumário:

- I — Não ocorre vício de falta de fundamentação do ato tributário na fixação da matéria tributável se a liquidação teve por base valores declarados pelo contribuinte em declaração de substituição.
- II — De acordo com o artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro: «Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afetos ao exercício de uma atividade agrícola ou da afetação destes a uma atividade comercial ou industrial, exercida pelo respetivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efetuada depois da entrada em vigor deste Código».
- III — De acordo com o artigo 43º, n.º 2 do CIRS, em vigor à data dos factos: «1. Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito aquele que haja sido considerado para efeitos de liquidação do imposto sobre sucessões e doações».

IV — *Ainda de acordo com o artigo 3.º, parágrafo 1.º do CISISSD «Só se considera transmissão, para efeitos deste imposto, a transferência real e efetiva dos bens; e, assim, não se verificará a transmissão nas disposições sob condição suspensiva, sem se realizar a condição, nas doações por morte e nas doações entre casados, enquanto não falecer o doador ou, no último caso, o donatário não alienar os bens, e nas sucessões ou doações de propriedade separada do usufruto, sem este acabar ou sem a propriedade ser alienada».*

V — *Deste modo, apesar de adquirida parte da nua propriedade do imóvel anteriormente à entrada em vigor do CIRS, há lugar a tributação de mais valias (no caso da venda do bem na vigência do CIRS) se o usufruto se extinguiu após esta entrada em vigor, tendo-se consolidado a propriedade plena em 1997.*

Processo n.º 369/13-30.

Recorrente: A... e outros.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torráo.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – A....., F..... e outros, com os demais sinais dos autos, vêm recorrer da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que julgou improcedente a impugnação por eles deduzida contra a liquidação adicional de IRS, na categoria G (mais valias) e respetivos juros compensatórios referente ao ano de 1998, apresentando para o efeito, alegações nas quais conclui:

Iª). - A Administração Fiscal limitou-se a emitir, no caso *sub judice*, notas de liquidação em sede de mais-valias sem referenciar qualquer tipo de fundamento, não se observando assim os requisitos que a legislação imperativamente prevê quanto ao dever de fundamentação dos atos tributários, violando por isso quer a nossa Constituição da República (artigo 268.º, n.º 3), quer as regras consagradas nos artigos 77.º e 125.º da L.G.T. e C.P.A., respetivamente;

IIª). - A nua propriedade foi adquirida pelos recorrentes em 01/01/1989, ou seja, antes da entrada em vigor do Código de I.R.S. e, naquela data, os ganhos não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos cuja aquisição tenha sido efetuada antes daquela data, também não estão sujeitos a I.R.S.;

IIIª). - De facto, dispõe o art.º 5.º do DL n.º 442-A/88, de 30/11, que aprovou o Código do IRS: *«1- Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo DL n.º 46.673, de 9/6/65, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afetos ao exercício de uma atividade agrícola ou da afetação destes a uma atividade comercial ou industrial, exercida pelo respetivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efetuada depois da entrada em vigor deste Código»;*

IVª). - Nos autos em análise verifica-se que os recorrentes receberam os bens imóveis a título gratuito, por escritura de doação de 10/06/1984;

Vª). - Os ganhos não sujeitos a imposto de mais-valias, e decorrentes da alienação de bens ou de direitos que tenham sido adquiridos até 31/12/1988, não se encontram sujeitos a I.R.S., tal como deverá assim reconhecer-se no caso dos recorrentes que receberam os imóveis por doação de 1984;

VIª). - Ou seja, os ganhos obtidos pelos recorrentes não foram adquiridos antes da entrada em vigor do C.I.R.S., logo os ganhos não sujeitos a imposto de mais-valias e decorrentes de alienação de bens ou direitos que tenham sido adquiridos depois da entrada em vigor do Código do IRS, apenas se encontrariam sujeitos a este imposto se fossem enquadráveis nas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 10.º do mesmo Código, o que não é o caso;

VIIª). - Estando em, causa a venda de imóvel cuja propriedade foi adquirida por doação, com reserva de usufruto, em data anterior à entrada em vigor do Código do I.R.S., não obstante a consolidação do usufruto se ter verificado após esta data, os ganhos com a respetiva venda não são pois passíveis de tributação em I.R.S., por força do n.º 1. do artigo 5.º do Decreto-Lei 442-A, de 30 de novembro;

VIIIª). - É doutrina corrente na Administração Fiscal que *“tendo o usufruto sido estabelecido sobre um prédio urbano adquirido antes da entrada em vigor do C.I.R.S., não se encontra o mesmo abrangido pela alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, em face do regime transitório instituído pelo artigo 5.º do DL 442-A/88”*, conforme Despachos da Administração Fiscal de 20 de janeiro, 3 de fevereiro e 13 de março, todos de 1992;

IXª). - Existe assim na douda sentença recorrida clara violação da lei, com base nos pressupostos de direito, face à comprovada discrepância entre o conteúdo das notas de liquidação e as normas jurídicas que lhe são aplicáveis, como supra se demonstrou, tendo por isso sido proferida sentença diversa do que a lei estabelece.

Xª). - Deverá em consequência ser anulada a liquidação e restituído aos recorrentes, acrescido dos respetivos juros de mora, o imposto entretanto pago.

Termos em que, e nos melhores de Direito, deverão V^{as}. Ex.^{as} conceder provimento ao presente recurso, assim se fazendo a merecida e devida Justiça!.

II. Não houve contra alegações.

III. O M^o P^o emitiu o parecer que consta de fls. 116/118 dos autos no qual se pronuncia pela improcedência do recurso, argumentando que *“No caso em análise, embora a nua propriedade tenha sido adquirida em 1984, portanto, antes da entrada em vigor do CIRS, o certo é que só em 1997, com aquisição do usufruto se consolidou a propriedade plena dos imóveis, pelo que a transmissão relevante para efeitos de tributação ocorreu após a plena vigência do CIRS.*

Assim não é aplicável ao caso em análise o regime transitório da categoria G estatuído no artigo 5^o do DL 442-A/88, que aprovou o CIRS”.

IV. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

V. Com interesse para a decisão, foram dados como provados em 1^a instância os seguintes factos:

A) Através de escritura pública outorgada em 13/06/1984, C..... e mulher D..... doaram, com reserva de usufruto, aos seus quatro filhos, entre os quais os ora impugnantes A..... e E..... os prédios inscritos na matriz da freguesia de, concelho de Oliveira do Hospital, sob os artigos rústicos 124, 144, 154, 162 e 165 e urbano n.º 338, descrito na Conservatória do Registo Predial de Oliveira do Hospital sob o n.º 30.094 - fls. 7 a 10.

B) Nos autos de Carta Precatória n.º 276/95, do Tribunal Judicial de Oliveira do Hospital, em que eram executados os pais dos ora impugnantes, em 08/06/1997, foi elaborado o Auto de Arrematação de fls. 13 a 14, de acordo com o qual o usufruto dos prédios rústicos e urbano supra identificados foi adjudicado aos quatro filhos do casal, entre os quais os ora impugnantes, por exercício do direito de remissão.

C) Por escritura pública de compra e venda outorgada em 01/07/1998, os ora impugnantes, autorizados pelos respetivos cônjuges e restantes irmãos, venderam os prédios rústicos identificados na alínea A) supra, bem como o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 393, descrito na Conservatória do Registo Predial de Oliveira do Hospital sob o n.º 337- fls. 16 a 22.

D) A coberto dos officios de fls. 48 e 59 do p.a., os impugnantes maridos foram notificados para apresentarem declarações de alteração Mod. 3 e respetivos anexos, onde fizessem constar os rendimentos sujeitos a IRS, da categoria G, em virtude de terem omitido nas declarações oportunamente apresentadas os ganhos obtidos com a venda dos prédios U-393 e R -124, 144, 154, 162 e 165.

E) Em 20/09/2002, o impugnante A..... apresentou a declaração de substituição de IRS do ano de 1998, acompanhada do respetivo anexo G, no qual fez constar a alienação onerosa de bens móveis, adquiridos e alienados em 1998, pelos valores globais de realização e aquisição, respetivamente, de 55.865,36€ e 17.562,92€ - fls. 34 a 42 do p.a.

F) Na mesma data, o impugnante E..... apresentou a declaração de substituição Mod 3 de IRS, respeitante ao ano de 1998, de fls. 45 a 47 do p.a., que se dá aqui por reproduzida, em cujo anexo G fez constar a alienação onerosa dos bens imóveis id. em C) supra, declarando tê-los de adquirido e alienado em 1998, sendo os valores globais de realização e aquisição, respetivamente, de 55.865,36€ e 17.562,92€.

G) Consequentemente, em 17/10/2002, foram emitidas em nome dos impugnantes as liquidações n.º 5513904384, de fls. 10 e 42 do p.a., e n.º 5513904078, de fls. 147 do p.a., que se dão por integralmente reproduzidas.

VI. A pretensão dos recorrentes é a de que, tendo adquirido os imóveis a título gratuito por escritura de doação de 10.06.1984 e tendo a transmissão posterior dos mesmos ocorrido em 01.07.1998, os ganhos auferidos com a sua venda não se encontram sujeitos a IRS, por força do disposto no artº 5º do DL n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

Por outro lado ainda, e conforme alegam na conclusão da alínea A), o ato tributário viola o disposto nos artºs 268º, n.º 3 da CRP, 77º da LGT e 125º do CPA, uma vez que a Administração Fiscal se limitou a emitir notas de liquidação, sem referenciar qualquer outro tipo de fundamento.

A sentença recorrida decidiu em sentido contrário ao entendimento dos recorrentes louvando-se em que *“a aquisição dos prédios em causa, para efeitos de imposto sobre as sucessões e doações e de IRS, ocorreu na data de consolidação da nua propriedade com o usufruto, ou seja em 08.06.1997, caso em que os ganhos obtidos com a sua venda estavam sujeitos a imposto sobre o rendimento”.*

Quanto ao vício de falta de fundamentação do ato tributário, escreveu-se na mesma sentença que não ocorre o invocado vício formal, pois que as liquidações foram efetuadas na sequência da apresentação de declarações de substituição pelos recorrentes. E referiu-se ainda que, se é certo que os dados relativos aos imóveis foram declarados em conformidade com a notificação recebida da AT, nada obrigava os recorrentes a apresentar esses valores, se deles discordassem.

Neste mesmo sentido se pronunciou o M^oP^o, como acima se referiu.

Vejamos então qual destas teses, em nosso entendimento, colhe o apoio legal, começando pelo conhecimento do vício de forma.

VII.1. Invocam os recorrentes que foram fixados valores (de aquisição e de alienação) para as liquidações sem que lhes fosse indicado o método de apuramento desses valores.

Por outro lado, as notas de liquidação que lhes foram posteriormente remetidas também não fundamentam em concreto os valores apurados.

Será que esta argumentação procede?

Como é sabido, uma das finalidades da fundamentação é a de dar a conhecer ao administrado as razões da decisão naquele sentido e não noutra de modo a que este possa, se discordar, recorrer aos meios legais ao seu dispor para poder ver alterada a decisão.

No caso concreto resulta dos autos que os recorrentes entenderam perfeitamente as razões das liquidações, até porque vieram invocar a inexistência de fato tributário.

Relativamente aos valores de aquisição e alienação, conforme bem referem a decisão recorrida e o M^oP^o, foram os mesmos declarados pelos recorrentes, pelo que não podem vir invocar falta de fundamentação.

E, se é certo que esses valores foram os que haviam sido indicados pela AT na notificação de fls. 23, também não é menos certo, como bem refere o M^oP^o a fls. 116, que *“a notificação da AT, consubstancia um mero convite, nos termos legais, de acordo com o princípio da colaboração. Os recorrentes não estavam obrigados a apresentar as declarações de alteração. Se entendiam que a AT não tinha razão, poderiam, nos termos legais sindicarem a liquidação que aquela viesse a fazer em função das correções que efetuasse à matéria tributável”*.

Deste modo, entende-se não padecer o ato tributário do vício de falta de fundamentação, im procedendo, por isso, a conclusão da alínea A).

VII.2. Relativamente à ilegalidade das liquidações este STA pronunciou-se já em caso idêntico no Acórdão de 18.01.2012 - Processo n.º 0201/2011, também por nós relatado.

Nesse acórdão ficou, para além do mais, escrito o seguinte:

“VIII. O artº 5º, n.º 1 do DL n.º 442-A/88, de 30 de novembro, estabelece o seguinte:

“Artigo 5º

Regime transitório da categoria G

1 - 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, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afetos ao exercício de uma atividade agrícola ou da afetação destes a uma atividade comercial ou industrial, exercida pelo respetivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efetuada depois da entrada em vigor deste Código”.

Por sua vez, o artº 10º, n.º 1 do mesmo diploma, diz o seguinte:

“1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) ...

b) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis...”

Temos então de apurar se o imóvel a que se refere a alínea E) do probatório supra se pode considerar adquirido antes da entrada em vigor do CIRS, uma vez que nessa data os recorrentes (e outros) eram já titulares de dois terços da propriedade plena e de um terço da nua propriedade (v. alíneas A), B) e C) do probatório).

Ora, desde já diremos que, relativamente a este terço do imóvel, não pode o mesmo considerar-se adquirido antes da entrada em vigor do CIRS, pela simples razão de que a propriedade plena só se consolidou com a extinção do usufruto da falecida B....., cujo óbito ocorreu em 04.03.1990.

Isto mesmo resulta do disposto nos artºs 1443º e 1476º do Código Civil.

No âmbito tributário, estabelecia o artº 43º do CIRS, na versão em vigor em 1990:

“1. Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito aquele que haja sido considerado para efeitos de liquidação do imposto sobre sucessões e doações.

2. Não havendo lugar à liquidação do imposto referido no número anterior, considerar-se-ão os valores que lhe serviram de base, caso fosse devido, determinados de acordo com as regras próprias daquele imposto.”

Neste particular, há que ter em atenção o disposto nos artºs 21º e 3º parágrafo 1º do CIMSISDD, que estabelecem, respetivamente o seguinte:

“Artigo 21º - Quando a propriedade for transmitida separadamente do usufruto, o imposto será liquidado pelo valor que os bens tiverem na altura em que o adquirente efetuar a consolidação da propriedade com o usufruto, tendo em conta:

“Artigo 3º- O imposto sobre as sucessões e doações incide sobre as transmissões a título gratuito de bens mobiliários e imobiliários.

§ 1º - Só se considera transmissão, para efeitos deste imposto, a transferência real e efetiva dos bens; e, assim, não se verificará a transmissão nas disposições sob condição suspensiva, sem se realizar a condição, nas doações por morte e nas doações entre casados, enquanto não falecer o doador ou, no último caso, o donatário não alienar os bens, e nas sucessões ou doações de propriedade separada do usufruto, sem este acabar ou sem a propriedade ser alienada”.

Conforme se escreveu no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 06.06.2007- Processo n.º 0157/07, por estas normas se conclui que se “*pretendeu sintonizar o conceito de transmissão gratuita para efeitos de IRS com o que resulta do CIMSISD, devendo entender-se que se opera uma transmissão a título gratuito quando ocorrer um facto suscetível de servir de base de incidência a imposto sobre as sucessões ou doações, independentemente de o imposto ser, no caso, devido*”.

E, assim, e como também se escreveu no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 27.11.1991- Processo n.º 013637, “*para efeitos de imposto sobre as sucessões e doações só é considerada transmissão a transferência real e efetiva dos bens, não se verificando tal transmissão, entre outros casos, nas sucessões de propriedade separada do usufruto sem este acabar ou sem a propriedade ser alienada*”.

E, deste modo, a transmissão fiscal pode, assim, coincidir, ou não, com a transmissão civil dos bens, só aquela relevando, porém, para efeitos de tributação.

No caso dos autos, como se referiu, tendo havido aquisição da nua propriedade em 1975, só em 1990, com o falecimento da usufrutuária B..... se consolidou a propriedade plena da impugnante (e outros herdeiros) quanto a um terço do respetivo prédio.

E, ao contrário do alegado pelos recorrentes, chega-se a esta solução, não por interpretação extensiva ou analógica de preceitos, mas antes por aplicação de preceitos para os quais o CIRS remete diretamente (v. o artº 43º acima transcrito). Deste modo, não se mostra violada nenhuma das normas referidas na conclusão da alínea N).

Improcedem, pelo que ficou dito, todas as conclusões das alegações e, em consequência, o recurso”.

A doutrina destes arestos mantém validade no presente recurso.

Na verdade, resulta da alínea A) do probatório que aos recorrentes foi doado o usufruto dos imóveis por escritura pública de 13.06.1984, portanto, antes da entrada em vigor do CIRS.

Porém, só em 08.06.1997, com a adjudicação do usufruto aos recorrentes, se consolidou a propriedade dos imóveis (v. alínea B) do probatório supra).

Deste modo, não se pode concluir que a venda dos bens efetuada em 01.07.1998 se reporta a bens adquiridos antes da entrada em vigor do CIRS, ou, por outras palavras, esta transmissão não se enquadra no regime transitório previsto no artº 5º do DL n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

Assim sendo, a decisão recorrida não merece censura, improcedendo as restantes conclusões das alegações e, em consequência, o recurso.

VII. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 25 de setembro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 25 de setembro de 2013.

Assunto:

Recurso jurisdicional de revista - artigo 150º do CPTA. Pressupostos de admissibilidade.

Sumário:

I — O recurso de revista consagrado no artigo 150º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional, sendo apenas admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou, ou seja apenas deve ser admitido para viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de 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.

II — Deste modo, não é de admitir a requerida revista quando, como no caso dos autos, os Requerentes não demonstraram, como lhes competia, a verificação daqueles requisitos, como estes se não verificam ocorrer, já que a reiterada discordância com o sentido da decisão, por si só, embora suscetível de legitimar/motivar recurso jurisdicional ordinário, se e quando admissível, revela-se antes e para este efeito jurídico processual manifestamente ineficaz.

Processo n.º 380/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A.....

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torráo.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I - A Fazenda Pública, veio, ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA, recorrer do acórdão do TCA Sul proferido em 02/10/2012, que negou provimento ao recurso por si interposto, da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa que julgara procedente a impugnação apresentada por A....., melhor identificada nos autos, contra a liquidação de IMI, relativas aos anos de 2003 a 2006 apresentando para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) Quanto à questão de saber se o facto de alguém garantir as funções próprias de um administrador de condomínio, ainda que não formalmente eleito, serve, ou não, para efeitos de nele ser feita a notificação do anterior artº. 278º§1º do CCPIIA e do atual artº. 135º do CIMI, verificam-se os requisitos que permitem a interposição de recurso de revista para o STA, nos termos do artº. 150ª do CPTA.

B) Tal questão assume particular relevância jurídica ou social, atenta a necessidade de uma melhor aplicação do direito neste e em outros casos, pendentes e futuros que têm uma forte probabilidade de poderem vir a acontecer, sendo certo, por outro lado, que a resposta a dar a essa questão pode interessar a um leque alargado de interessados.

C) Isto tendo em conta não só a pertinência da questão jurídica centrada na determinação do regime das notificações, em caso de prédio submetido ao regime de propriedade horizontal e do conceito de administrador, para tal efeito, como a necessidade de gerar um entendimento e aplicação uniforme daquele regime.

D) Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista, uma vez que o mesmo versa sobre matéria complexa acerca da qual é admissível existirem dúvidas interpretativas na aplicação do quadro legal de notificações, para efeitos de requerer segunda avaliação, tratando-se de prédio submetido ao regime de propriedade horizontal, que se assume como uma questão “tipo” que pode interessar a um leque alargado de interessados e eventuais casos pendentes em Tribunal, pelo que, o presente recurso servirá para uma melhor e, a partir da pronúncia do STA, uniforme aplicação do direito.

E) Ao que acresce que, no caso, é claramente necessária a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária para uma melhor aplicação do direito, de boa administração da justiça em sentido amplo e objetivo.

F) Quanto ao mérito do presente recurso, o Acórdão ora recorrido fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação do artigo 278º §1º do CCPIIA, aos factos, pelo que, não se deve manter.

G) De facto, de acordo com a matéria de facto dada como provada, cfr. ponto J) do probatório, a “EPUL — Empresa Pública de Urbanização de Lisboa” até à eleição formal do condomínio continuava a exercer e a garantir as funções de administrador do condomínio tendo se comprometido formalmente, perante os condóminos, a assegurar os serviços de conservação e manutenção das partes comuns.

H) Na verdade, para efeitos do anterior §1º do artº. 278º do CCPIIA e atual artº. 135º do CIMI, a notificação feita ao construtor que se comprometeu e garantiu a cada um dos condóminos (proprietárias), já existentes na altura, o exercício das funções de administrador, em nossa opinião, está correta e conforme à letra e espírito da norma.

I) Assim sendo, representando o construtor, voluntariamente e sem oposição dos condóminos, as funções de administrador, inclusivamente até à data por ele pré-fixada, para eleição de “novo” administrador, é evidente que também garante que, nessas funções, estão incluídas, perante AT e condóminos, o dar conhecimento aos condóminos, através de marcação, ou não de reunião, das notificações que àquele condomínio são feitas, designadamente, as das finanças.

Termos pelos quais e, com o douto suprimento de V. Exas., deve ser admitido o presente recurso de revista e, analisado o mérito do recurso, deve ser dado provimento ao mesmo, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

II. Em contra alegações veio a recorrida A....., concluir da seguinte forma:

A) O presente recurso não deve ser admitido, na medida em que, por princípio, no contencioso administrativo português não há duplo grau de recurso jurisdicional;

B) Nos termos do disposto no artº 150º, n.º 1 do CPTA, “Das decisões proferidas em segunda 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”

C) A questão jurídica em apreço tal como foi configurada pela Recorrente é a de saber se, o facto de alguém garantir as funções próprias de um administrador de condomínio, ainda que não formalmente eleito, serve ou não, para efeitos de nele ser feita a notificação do anterior artº 278º§ 1º do CCPIIA e do atual artº 135º do CMI.

D) Ora, a questão apreciada pelo Tribunal recorrido foi a de saber se “à data da notificação da avaliação efetuada pela Autoridade Tributária ao imóvel, onde se inserem as frações de que a Recorrida é usufrutuária, já esta lhe tinha comunicada há muito, a aquisição desses mesmos usufrutos, daqui extrapolando que, tendo presente que a avaliação em causa foi feita ao abrigo do revogado Código da Contribuição Autárquica e segundo as regras do CCPIIA, por força do artº 8º daquele primeiro o compêndio legal, a AF não deu acatamento ao que determinava o artº 278º do CCPIIA, impossibilitando-a, assim, de requerer, como era seu direito, uma segunda avaliação”.

E) Mesmo assim, não estamos perante uma questão nem jurídica nem socialmente relevante.

F) E como tal, não se enquadra no disposto no artº 150º do CPTA.

G) Pelo que, a douda decisão sindicada não violou qualquer princípio ou norma legais, nem padece de qualquer ilegalidade e, como tal não merece qualquer censura

III. O Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu parecer junto deste Supremo Tribunal Administrativo, onde veio suscitar “... a inconstitucionalidade das normas constantes do artº 24º, n.º 2 ETAF 2004 aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 fevereiro e do artº. 150º, n.º 1 CPTA, na interpretação segundo a qual a secção de contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é competente em razão da matéria para o conhecimento de recurso de revista de acórdão proferido pela Secção de Contencioso tributário de Tribunal Central Administrativo, por violação da reserva de competência relativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (artº. 165º nº1, alínea p) CRP numeração RC/97).”

IV. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

V. Com interesse para a decisão no acórdão recorrido foram dados como provados os seguintes factos:

A) Por escritura pública outorgada a 29/10/2003 a impugnante adquiriu à “EPUL - Empresa Pública de Urbanização de Lisboa” o direito ao usufruto de 10 lugares de estacionamento no prédio sito no, inscrito na matriz sob o n.º 3503, frações “JS”, “JT”, “JU”, “JV”, “JX”, “JZ”, “NH”, “NI”, “NJ” e “NL” (fls. 24e ss. do PA).

B) À data da outorga da escritura mencionada na alínea anterior, as frações “JS”, “JT”, “JU”, “JV”, “JX”, “JZ”, “NH”, “NI”, “NJ” e “NL” encontravam-se omissas na matriz.

C) Em 11/07/2003 a “EPUL - Empresa Pública de Urbanização de Lisboa” apresentou junto do serviço de finanças a declaração modelo 129 para inscrição na matriz do prédio mencionado na alínea A) (fls. do PA).

D) O prédio mencionado na alínea A) foi avaliado em 31/12/2003 nos termos do Código da Contribuição Autárquica (fls. 44 e 45 do PA).

E) Em 04/03/2004 foi remetido à “EPUL - Empresa de Urbanização de Lisboa” e para a Administração de Condomínio onde se situam as frações da impugnante, ofícios registados com aviso de receção, com o resultado da avaliação mencionada na alínea anterior (fls. 31 e 33 do PA).

F) Em 09/03/2004 foi assinado o aviso de receção referente ao ofício mencionado na alínea anterior que foi dirigido à “EPUL - Empresa de Urbanização de Lisboa” (fls. 35 do PA).

G) Em 02/01/2004 a impugnante participou ao serviço de finanças a aquisição mencionada na alínea A) (fls. 24 do P4).

H) Foram emitidas à Impugnante as liquidações n.ºs 436888203, 458654103, 458476903, 422051203,423042103, referentes a IMI dos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em dezembro de 2007 (documentos de fls. 9 a 13 dos autos).

1) A p.i. foi apresentada a 21/01/2008 (fls. 2dos autos).

Por se encontrar documentalmente demonstrada, por iniciativa da recorrida, e se revelar pertinente à decisão final a proferir, à luz das possíveis soluções de direito, o TCA Sul aditou ao probatório, a coberto do preceituado no art.º 712.º, n.º 1, do CPC, por força do art.º 2.º/e, do CPPT, e com suporte no elemento documental ali referido, a seguinte factualidade

J) A “EPUL- Empresa Pública de Urbanização de Lisboa”, remeteu à recorrida, através de expediente postal registado com A/R, a carta, datada de 2004FEV16, que constitui o doc. de fls. 76 e 77, dos autos e que, aqui, se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais, tendo em vista a eleição da administração do condomínio, em assembleia de condóminos prevista para 31 de março desse mesmo ano e, onde, além do mais, se lhe dá conta de que «Durante este período de transição, a EPUL, continua assegurar os serviços de conservação e manutenção das partes comuns até 30 de

abril data em que iremos concluir a nossa intervenção» e ainda que no dia 30 de abril subsequente, teria lugar a Assembleia de condóminos tendo como ordem de trabalhos a «discussão e aprovação do regulamento de condomínio».

VI. Conforme referido acima, vem o presente recurso interposto ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA, cabendo agora a apreciação preliminar da sua admissão.

VI.1. O artº 150º citado, estabelece o seguinte:

“1. Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excecionalmente, 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.

2. A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

3. Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado.

4. O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objeto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

5. A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objeto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo”.

Entende o MºPº que esta norma, inserida no CPTA, não é aplicável em processo judicial tributário, pelo que cabe, antes de mais, conhecer desta questão prévia.

Ora, tal como se escreveu, entre outros, no Acórdão deste STA de 10.07.2013 - Processo n.º 308/13-30, “Embora não isenta de dúvidas e de controvérsia doutrinária e jurisprudencial, a suscitada questão prévia vem conhecendo decisão reiterada, uniforme e pacífica no sentido da admissibilidade deste recurso extraordinário também em sede de contencioso tributário, – cfr., entre outros, os acórdãos proferidos nos processos n.º 1075/11 e n.º 899/11, em 12.01.2012, e processos n.º 1140/11, 237/12 e 284/12, em 26.04 de 2012,

Podemos assim concluir que este entendimento vem logrando consolidação jurisprudencial que, à luz do disposto no art.º 8º n.º 3 do CCivil, não pode deixar de merecer aqui também consagração decisória, em termos de, assim, se obter interpretação e aplicação uniformes do direito.

Assim sendo, indefere-se a referida questão prévia, julgando-se competente para o recurso excecional de revista (artigo 150º do CPTA) também a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo”.

Não existem, por ora, razões para seguir entendimento diverso, pelo que se indefere a suscitada questão prévia.

Posto isto, vejamos agora, se, in casu, se verificam ou não os pressupostos de admissibilidade da revista.

VI.2. Interpretando aquele transcrito n.º 1, tem este Supremo Tribunal vindo a acentuar, repetidamente, que, pela sua estrutura, pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade e ainda e principalmente, pela nota de excecionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve aquele recurso 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 (Neste sentido, v. o Acórdão desta Secção do STA de 24/05/05 - Processo n.º 579/05).

Deste entendimento comunga também, o Profº Mário Aroso, quando escreve 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.)

Deste modo, a admissão deste tipo de recurso depende:

a) Da necessidade de apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental;

b) De a apreciação do recurso ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Ocorrerá o 1º requisito quando se verificar uma relevância prática que tenha como ponto obrigatório de referência, o interesse objetivo, 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 e não uma mera relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas.

Quanto ao 2º requisito - 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 (Neste sentido, v., entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 20/05/09 - Processo n.º 295/09 e de 29.06.2011- Processo n.º 0568/11).

Ainda de acordo com o que ficou escrito no Acórdão desta Secção do STA de 30/05/07- Processo n.º 0357/07:

“(...) o que em primeira linha está em causa no recurso excecional 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 excecional, 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 excecional 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”.

Finalmente, e na mesma senda da doutrina anterior, o acórdão deste STA de 19.09.2012, veio reafirmar o seguinte:

“A jurisprudência das duas Secções deste Supremo Tribunal Administrativo (Contencioso Administrativo e Contencioso Tributário) perante o disposto no n.º 1 daquele preceito da lei adjetiva “*Das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excecionalmente, 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 a melhor aplicação do direito*”, vem acentuando repetida, uniforme e pacificamente o carácter estritamente excecional deste recurso jurisdicional,

Pois que se não trata de recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, de uma “*válvula de segurança do sistema*” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu,

Quer dizer, 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 a melhor aplicação do direito.

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos pelo legislador, a saber: relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito, a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem doutrinando e sublinhando que apenas se verifica ocorrer aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efetuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

E no que concerne à clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito a jurisprudência sublinha, concordante e uniformemente, que há de resultar da capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável.

Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios... (Neste sentido, os acórdãos de 31.03.2011, processo n.º 232/11, da 1ª Secção e de 30.12.2012, processo n.º 182/12, desta Secção de Contencioso Tributário).”

VI.3. No caso dos autos, para fundamentar a admissão do recurso invoca a recorrente que a suscitada questão de saber se o facto de alguém garantir as funções próprias de um administrador de condomínio, ainda que não formalmente eleito, serve, ou não, para efeitos de nele ser feita a notificação do anterior art.º 278º§1º do CCPIA e do atual art.º 135º do CIMI, assume particular relevância jurídica ou social, atenta a necessidade de uma melhor aplicação do direito neste e em outros casos, pendentes e futuros que têm uma forte probabilidade de poderem vir a acontecer, sendo certo, por outro lado, que a resposta a dar a essa questão pode interessar a um leque alargado de interessados.

A recorrida, por sua vez, entende que o presente recurso não deve ser admitido, na medida em que, não estamos perante uma questão nem jurídica nem socialmente relevante e, como tal, não se enquadra no disposto no art.º 150º do CPTA.

VI.4. Ora, analisando a matéria dos autos, desde logo se conclui que estamos perante um caso concreto sem relevância social, difícil ou insuscetível de repetição em casos que os tribunais possam ser chamados a decidir e de sem complexidade jurídica.

Na verdade, estamos perante um caso em que a avaliação foi requerida por uma entidade e a notificação do respetivo resultado que deveria ter sido notificada ao comproprietário, não o foi, apesar de a AT ter já conhecimento da identificação deste no momento da notificação.

Estamos, portanto, perante questão que interessa ao caso concreto sem que se anteveja qualquer projeção de situações idênticas no futuro.

Também não se vê esta questão como de grande complexidade jurídica capaz de suscitar fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

E também não se vê a necessidade de intervenção deste STA para efeitos da melhor aplicação do direito, uma vez que não se evidencia na decisão recorrida erro manifestamente grosseiro.

É que, conforme resulta da alínea G) do probatório em conjugação com o documento de fls. 124 do apenso, a recorrida pediu em 02.01.2004 no respetivo Serviço de Finanças o averbamento relativamente ao artigo matricial quanto a si; sendo assim, na data em que o resultado da avaliação foi notificado à EPUL – 04.03.2004 (v. alínea E) do probatório) - aqueles serviços já tinham conhecimento da identificação do novo proprietário.

Deste modo, foi considerado que a notificação deveria ter sido efetuada à recorrida.

Ora, este entendimento não se mostra ostensivamente errado, indo até ao encontro de jurisprudência deste STA sobre questão muito semelhante (Neste sentido v. os acórdãos de 20.02.2008 - Processo n.º 0859/07, de 29.10.2008 –Processo n.º 0606/09 e de 16.01.2008 –Processo n.º 0755/07 em que se defendeu que no caso de propriedade a avaliação/atualização do valor patrimonial do imóvel deve ser notificada ao proprietário respetivo).

Temos então que o aresto em causa nos autos decidiu usando esclarecida e esclarecedora solução de direito para a questão suscitada, mediante criteriosa subsunção dos factos apurados ao direito aplicável e adotando doutrina fixada por este STA (que embora não referida expressamente do acórdão, dele resulta com clareza na interpretação da lei aplicável).

Daí que não possa deixar de concluir-se que não só não era especialmente complexo o quadro normativo que as instâncias tiveram que aplicar, como se não verifica também ocorrer qualquer divisão jurisprudencial ou doutrinária suscetível de fragilizar o sentido do decidido em termos de demandar a requerida sindicância jurisprudencial extraordinária.

Pelo que ficou dito, importa concluir que a requerente não só não demonstrou, como lhe compete, a verificação dos requisitos legais de admissão da revista (art.º 150º do CPTA), como estes se não verificam ocorrer na situação subjacente.

E o alegado erro de julgamento, traduzido na manifestada e reiterada discordância com o sentido do decidido, por si só, embora suscetível de legitimar/motivar recurso jurisdicional ordinário, se e quando admissível, revela-se antes e para o efeito jurídico processual que cumpre – admissibilidade desta revista excecional – manifesta e processualmente ineficaz, pois, não estamos perante um 3º grau de jurisdição, extinto na jurisdição tributária pelo DL 229/96, de 29 de novembro.

VII. Nestes termos e pelo exposto, acordam os Juízes desta formação – art.º 150º, n.º 5 do CPTA – da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não admitir a requerida revista.

Custas pelos Requerentes.

Lisboa, 25 de setembro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Sumário:

- I — *Nos casos de retenção na fonte, se for apresentada reclamação graciosa, quer ela seja condição de abertura da via judicial, quer não o seja mas o interessado tenha optado por a apresentar, o prazo para a impugnação judicial é o do n.º 5 do artigo 132.º do CPPT: 30 dias contados da notificação do indeferimento expresso ou tácito (sendo que, neste último caso, fica afastado o prazo geral do artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT para a impugnação da generalidade dos indeferimentos tácitos, como o permite o n.º 4 do mesmo artigo).*
- II — *Se a contribuinte impugnou a duplicação de retenção na fonte de IRC incidente sobre royalties (ano 2003) e o reembolso de IRC pago em excesso (ano 2005), com base em indeferimento tácito de reclamação graciosa e por sentença de 8 de Julho de 2011, o TAF de Sintra julgou procedente a invocada intempestividade da impugnação absolvendo a Fazenda Pública, sentença esta confirmada por acórdão do STA proferido em 19.04.2012, não pode a mesma contribuinte deduzir nova impugnação judicial contra o alegado indeferimento expresso da mesma reclamação graciosa, que se veio a apurar não ocorreu.*
- III — *É de confirmar a sentença que julgou extinta a instância por impossibilidade originária da lide por falta de objecto.*

Processo n.º 422/10-30.

Recorrente: A....., GMBH.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.^o Dr. Ascensão Lopes.

Acordam, em conferência, nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

“A....., GMBH”, com o NIF e os demais sinais dos autos, apresentou impugnação judicial do acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa que apresentou em 12/06/2006, junto do Serviço de Finanças de Oeiras-3, que tinha por objecto a duplicação de retenção na fonte de IRC respeitante a royalties ocorrida em 2003 e o pedido de reembolso de IRC pago em excesso respeitante ao ano de 2005, ao abrigo do disposto nos artigos 99º, alínea a), e 132º, n.º 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Por sentença de 19 de Novembro de 2009, o TAF de Sintra, julgou extinta a instância, por impossibilidade originária da lide e determinou o arquivamento dos autos. Reagiu a recorrente, interpondo o presente recurso, cujas alegações integram **as seguintes conclusões:**

A) O Tribunal *a quo*, em detrimento de apreciar o pedido de suspensão da instância formulado pela ora Recorrente, decidiu extinguir a instância por inutilidade originária da mesma, por falta de objecto;

B) Entendeu ser irrelevante o juízo positivo ou negativo sobre a existência de indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada pela ora Recorrente;

C) Embora reconhecesse que quando ocorresse o acto de indeferimento expresso o processo que teria por objecto o acto de indeferimento tácito ficaria privado de objecto e deveria ser extinto por impossibilidade superveniente da lide;

D) Ao invés, considerou que a discussão sobre a existência ou inexistência do mesmo seria estéril na medida em que, no âmbito das relações entre a reclamação graciosa e a impugnação judicial, o acto de indeferimento expresso seria juridicamente ineficaz e irrelevante, pelo que sempre aquele suposto acto de indeferimento expresso seria inconsequente;

E) A questão da existência ou inexistência daquele acto já havia sido suscitada junto do TAF de Sintra, no âmbito do processo n.º 301.07.7BESNT, sendo certo que ainda sem ter sido tomada uma decisão;

F) Por poder existir uma situação de litispendência, o Tribunal *a quo* não poderia ter decidido sem antes o outro Tribunal se ter pronunciado sobre a questão, visto ter sido o primeiro a ser chamado a pronunciar-se sobre a mesma;

G) Ao Tribunal *a quo* não restava senão deferir a suspensão da instância, como requerido pela ora Recorrente;

H) Não o tendo feito, violou expressamente a norma constante do art.º 279º, n.º 1 do CPC, aplicável aos autos *ex vi* art.º 281.º do CPPT;

I) Acresce que, existindo o referido acto de indeferimento expresso, independentemente do juízo sobre a eficácia do mesmo, o processo de impugnação que ficaria sem objecto e, portanto, se tornaria inútil de forma superveniente, seria o que teria por objecto o acto de indeferimento tácito e não o do indeferimento expresso;

J) Pelo que não é irrelevante a discussão sobre a (in)existência do acto de indeferimento expresso;

K) O Tribunal *a quo* furtou-se a decidir sobre a existência e sobre a eficácia do acto de indeferimento expresso, mas decidiu pela inexistência de objecto dos presentes autos, assim, sem qualquer fundamento;

L) Acresce que a decisão de suspensão da presente instância é a única que assegura a inexistência de decisões judiciais contraditórias, no que respeita à existência / eficácia do acto de indeferimento expresso, atendendo ao facto de a questão ainda não ter sido objecto de decisão no âmbito do processo n.º 301/07.7BESNT do TAF de Sintra.

Nestes termos e nos melhores de Direito, deverá o presente recurso ser julgado procedente, por provado, e em consequência, ser a decisão recorrida revogada, substituindo-se por outra que determine a suspensão desta instância, ficando os presentes autos a aguardar a decisão que sobre esta questão vier a ser tomada no âmbito do processo n.º 3010/07.7BESNT do TAF de Sintra.

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

FUNDAMENTAÇÃO

1. A recorrente deduziu impugnação judicial contra indeferimento tácito de reclamação graciosa, tendo por objecto a duplicação de retenção na fonte de IRC incidente sobre royalties (ano 2003) e o reembolso de IRC pago em excesso (ano 2005)

Por acórdão STA-SCT proferido em 19.04.2012, transitado em julgado, foi confirmada a sentença do TAF Sintra absolutória da Fazenda Pública do pedido, em consequência de procedência da excepção peremptória da caducidade do direito de impugnação (docs.fls.301/315 e 334/343)

2. Na pendência daquela impugnação judicial a recorrente deduziu a impugnação judicial que deu origem ao presente processo, tendo por objecto um alegado indeferimento expresso da citada reclamação graciosa.

Em abstracto, a superveniência de decisão expressa na pendência da impugnação judicial contra o acto de indeferimento tácito eliminaria o objecto do processo e determinaria a extinção da instância por impossibilidade da lide (acórdão STA-SCA 11.03.2009 processo n.º 1074/08 e jurisprudência aí citada)

Porém, tal decisão nunca foi proferida, tendo sido oportunamente o processo administrativo enviado ao tribunal tributário, para apensação ao processo de impugnação judicial cujo objecto foi o acto de indeferimento tácito (art. 111º n.º3 CPPT; informação da Direcção de Finanças de Lisboa fls. 65/67; docs. fls. 281/282)

Neste contexto é imperativa a extinção da instância por impossibilidade originária da lide, radicada na inexistência do acto administrativo impugnado na ordem jurídica (art.287º al.e) CPC/art.2º al.e) CPPT)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser confirmada.

2 – FUNDAMENTAÇÃO/DIREITO

O meritíssimo juiz do TAF de Sintra, julgou extinta a instância, por impossibilidade originária da lide e determinou o arquivamento dos autos, por entender que:

“A....., **GMBH**” (doravante impugnante), com o NIF e os demais sinais dos autos, apresentou impugnação judicial do acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa que apresentou em 12/06/2006, junto do Serviço de Finanças de Oeiras-3, que tinha por objecto a duplicação de retenção na fonte de IRC respeitante a royalties ocorrida em 2003 e o pedido de reembolso de IRC pago em excesso respeitante ao ano de 2005, ao abrigo do disposto nos artigos 99º, alínea a), e 132º, n.º 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Alegou, como questão prévia, que apresentou já impugnação judicial do indeferimento tácito da reclamação graciosa em causa, que corre termos neste TAF de Sintra sob o n.º 301/07.7BESNT, sendo que na respectiva contestação foi a impugnante notificada da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa, contra o qual apresentou a presente impugnação judicial.

A Fazenda Pública apresentou contestação, em que designadamente suscitou a questão prévia de estarmos perante uma excepção dilatória de impossibilidade da lide, que obsta a que o Tribunal conheça do mérito da causa e deverá dar lugar à absolvição da instância.

A impugnante respondeu, sustentando que existe um acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa, que consta do processo administrativo junto à impugnação n.º 301/07, pelo que deve a excepção arguida ser julgada improcedente.

O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu o douto parecer de fls. 240/241, pronunciando-se no sentido de inexistir despacho de indeferimento da reclamação graciosa, pelo que carece de objecto a impugnação judicial, devendo ser julgada extinta a instância, por impossibilidade da lide.

O Tribunal é o competente em razão da nacionalidade, da matéria, da hierarquia e do território.

QUESTÃO PRÉVIA

A Fazenda Pública suscitou em juízo questão cujo conhecimento precede o do mérito da acção, a falta de objecto da presente impugnação, uma vez que inexistente o despacho de indeferimento expresso da reclamação graciosa.

Foi a própria impugnante a admitir na sua petição inicial que já apresentara previamente impugnação judicial do indeferimento tácito da reclamação graciosa aqui também em causa, que corre termos neste TAF de Sintra sob o n.º 301/07.7BESNT.

Pretendia, aqui, impugnar uma suposta decisão de indeferimento expresso da mesma reclamação graciosa, decorrente da contestação e processo administrativo tributário juntos naquele primeiro processo.

Não é clara, antes pelo contrário, a existência deste suposto indeferimento expresso, mas adianta-se desde já que a solução a dar ao presente caso é a mesma, formule-se um juízo positivo ou negativo sobre tal existência.

É inequívoco que, com o decurso de um período superior a seis meses no procedimento de reclamação graciosa sem que fosse proferida decisão, formou-se a presunção de indeferimento tácito, relativo ao qual a ora impugnante apresentou impugnação judicial, nos termos do disposto nos artigos 57º, n.º 1 e 5, da LGT, e 106º do CPPT.

E não se desconhece que no contencioso administrativo tem sido aceite, à luz da regra constante do artigo 109º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), que tratando-se o indeferimento tácito de uma ficção legal, um expediente processual para garantia dos administrados contra a inércia

da Administração, o mesmo só tem razão de ser enquanto a pretensão não tiver merecido decisão expressa e cessa sempre que ocorrer esta nova realidade e assim a superveniência de pronúncia expressa, por parte da Administração, no decurso do processo, priva o recurso de objecto e determina a extinção da instância por impossibilidade da lide (veja-se, por mais recente, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11/03/2009, processo n.º 1074/08, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta>, e jurisprudência aí citada).

Neste sentido, seria a primeira impugnação judicial a extinguir-se, aqui se conhecendo da bondade do suposto acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa.

Sucede que no âmbito das relações entre a reclamação graciosa e a impugnação judicial, o legislador entendeu clara e inequivocamente que não devia ser assim.

Com efeito, preceitua o artigo 111.º, n.º 3, do CPPT, que “[c]aso haja sido apresentada, anteriormente à recepção da petição de impugnação, reclamação graciosa relativamente ao mesmo acto, esta deve ser apensa à impugnação judicial, no estado em que se encontrar, sendo considerada, para todos os efeitos, no âmbito do processo de impugnação.”

Daqui decorre, como aponta Lopes de Sousa, que “será o tribunal e não a administração tributária que fará a apreciação das questões suscitadas na reclamação graciosa ou no recurso hierárquico, no âmbito do processo de impugnação judicial. Há, pois, uma preferência absoluta do meio judicial de impugnação sobre os meios administrativos, impedindo-se que seja apreciada por via administrativa a legalidade de um acto tributário que seja objecto de impugnação judicial, excepto da forma e no prazo previstos neste mesmo processo, que é a possibilidade de revogação nos termos e prazo indicados no artigo 111.º, n.º 1, e 112.º deste Código.” (CPPT anotado e comentado, volume I, 2006, pág. 809).

Por aqui se vê que o suposto acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa sempre seria juridicamente ineficaz e irrelevante, porquanto antes a reclamante impugnou judicialmente o acto de indeferimento tácito, com o que subtraiu à Administração Fiscal a possibilidade de se pronunciar sobre as questões por si suscitadas.

É, pois, evidente, que a presente impugnação judicial carece de objecto, quer se entenda existir um indeferimento expresso da reclamação graciosa, quer se entenda que não existe tal acto.

De acordo com o disposto no artigo 287.º do CPC, “[a] instância extingue-se com (...) e [a] impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide.”

“A impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da proveniência pretendida. Num e noutro caso, a procedência deixa de interessar — além por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outros meios” (Lebre de Freitas, Código de Processo Civil Anotado, vol. III, pág. 633).

No presente caso, a continuação da lide revela-se impossível por falta de objecto, sendo certo que essa impossibilidade é originária e não superveniente.

Por todo o exposto, julgo extinta a instância, por impossibilidade originária da lide e determino, em consequência, o arquivamento dos autos.

DECIDINDO NESTE STA

Mostram os autos que:

A recorrente impugnou a duplicação de retenção na fonte de IRC incidente sobre royalties (ano 2003) e o reembolso de IRC pago em excesso (ano 2005), com base em indeferimento tácito de reclamação graciosa.

Por sentença de 8 de Julho de 2011, o TAF de Sintra julgou procedente a invocada intempestividade da impugnação absolvendo a Fazenda Pública. Esta sentença foi confirmada por acórdão do STA proferido em 19.04.2012.

Posteriormente nos presentes autos, a recorrente deduziu nova impugnação judicial contra o alegado indeferimento expresso da mesma reclamação graciosa, tendo por objecto a duplicação de retenção na fonte de IRC incidente sobre royalties (ano 2003) e o reembolso de IRC pago em excesso (ano 2005).

Por sentença de 19 de Novembro de 2009, o TAF de Sintra julgou extinta a instância por impossibilidade originária da lide por falta de objecto, entendendo que, mesmo que tivesse havido indeferimento expresso esse facto seria irrelevante pois que tendo a reclamante impugnado juridicamente o acto antes de proferido acto expresso, a Administração Tributária, estava impedida de decidir a reclamação, de acordo com o artº 111º do CPPT, citando Jorge Lopes de Sousa *in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, 2006 Áreas Editora, Pag. 809, onde em anotação ao dito preceito se refere: “será o tribunal e não a administração tributária que fará a apreciação das questões suscitadas na reclamação graciosa ou no recurso hierárquico, no âmbito do processo de impugnação judicial. Há, pois, uma preferência absoluta do meio judicial de impugnação sobre os meios administrativos, impedindo-se que seja apreciada por via administrativa a legalidade de um acto tributário que seja

objecto de impugnação judicial, excepto da forma e no prazo previstos neste mesmo processo, que é a possibilidade de revogação nos termos e prazo indicados no artigo 111.º, n.º 1, e 112.º deste Código”

Vejamos a lei:

Dispõe o artº 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), sob a epígrafe “Impugnação judicial. Prazo de apresentação” que:

1 - A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;*
- b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;*
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;*
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;*
- e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;*
- f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.*

2 - Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação.

3 - Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo. Nos casos de retenção na fonte, se for apresentada reclamação graciosa, quer ela seja condição de abertura da via judicial, quer não o seja mas o interessado tenha optado por a apresentar, o prazo para a impugnação judicial é o do n.º 5 do art. 132.º do CPPT: 30 dias contados do indeferimento expresso ou tácito (sendo que, neste último caso, fica afastado o prazo geral do art. 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT para a impugnação da generalidade dos indeferimentos tácitos, como o permite o n.º 4 do mesmo artigo).

4 - O disposto neste artigo não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias.

Dispõe o artº 111º do CPPT o seguinte:

Artigo 111.º

Organização do processo administrativo

1 - O órgão periférico local da situação dos bens ou da liquidação deve organizar o processo e remetê-lo ao representante da Fazenda Pública, no prazo de 30 dias a contar do pedido que lhe seja feito por aquele, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte.

2 - Ao órgão referido no número anterior compete, designadamente, instruir o processo com os seguintes elementos:

- a) A informação da inspecção tributária sobre a matéria de facto considerada pertinente;*
- b) A informação prestada pelos serviços da administração tributária sobre os elementos oficiais que digam respeito à colecta impugnada e sobre a restante matéria do pedido;*
- c) Outros documentos de que disponha e repute convenientes para o julgamento, incluindo, quando já tenha sido resolvido, procedimento de reclamação graciosa relativamente ao mesmo acto*

3 - Caso haja sido apresentada, anteriormente à recepção da petição de impugnação, reclamação graciosa relativamente ao mesmo acto, esta deve ser apensa à impugnação judicial, no estado em que se encontrar, sendo considerada, ara todos os efeitos, no âmbito do processo de impugnação.

4 - Caso, posteriormente à recepção da petição de impugnação, seja apresentada reclamação graciosa relativamente ao mesmo acto e com diverso fundamento, deve esta ser apensa à impugnação judicial, sendo igualmente considerada, para todos os efeitos, no âmbito do processo de impugnação.

5 - O disposto nos n.os 3 e 4 é igualmente aplicável, com as necessárias adaptações, no caso de recurso hierárquico interposto da decisão da reclamação graciosa ao abrigo do artigo 76º.

Importa, ainda, considerar o disposto no artigo 132º do CPPT, designadamente o seu número 5. É o seguinte o teor do preceito:

Artigo 132.º

Impugnação em caso de retenção na fonte

1 - A retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido.

2 - O imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido.

3 - Caso não seja possível a correcção referida no número anterior, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo nele referido.

4 - O disposto no número anterior aplica-se à impugnação pelo substituído da retenção que lhe tiver sido efectuada, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

5 - Caso a reclamação graciosa seja expressa ou tacitamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a entrega indevida nos mesmos termos que do acto da liquidação.

6 - À impugnação em caso de retenção na fonte aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo anterior.

Compulsados os autos, depois de o relator ter determinado a junção do processo de reclamação graciosa, estes não evidenciam que houve indeferimento expresso da mesma reclamação graciosa.

É certo que foi proferido o despacho de 20/09/2007, vide fls. 61 do processo de reclamação graciosa) com o seguinte teor: “*Concordo, pelo que, com os fundamentos constantes da presente informação e respectivo parecer, é de manter o acto impugnado. Remetam-se os autos ao Digno Representante da Fazenda Pública*”, (tendo reagido a contribuinte com a presente impugnação em 06/12/2007).

Mas, esta não foi uma decisão final expressa no processo de reclamação graciosa mas antes a decisão administrativa a que se reporta o artº 112º do CPPT e proferida no âmbito do processo originado com a primeira petição de impugnação apresentada que teve o seu terminus com o referido acórdão deste STA proferido em 19.04.2012 que confirmou a decisão que considerou extemporânea a impugnação.

A ora recorrente só podia apresentar a presente impugnação (em tempo) se a reclamação tivesse seguido os seus termos processuais normais até decisão expressa, (sendo, neste caso, sempre o contribuinte alheio ao eventual incumprimento do n.º 3 do artº 111º do CPPT e não podendo fazer-se letra morta do disposto no n.º 2 do artº 102 e n.º 5 do artº 132º, ambos os preceitos do mesmo CPPT.

E, porque no nosso caso estamos perante uma impugnação de retenção na fonte de IRC, deixa-se a título complementar o esclarecimento de que nos casos de retenção na fonte, se for apresentada reclamação graciosa, quer ela seja condição de abertura da via judicial, quer não o seja mas o interessado tenha optado por a apresentar, o prazo para a impugnação judicial é o do n.º 5 do art. 132.º do CPPT: 30 dias contados da notificação do indeferimento expresso ou tácito (sendo que, neste último caso, fica afastado o prazo geral do art. 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT para a impugnação da generalidade dos indeferimentos tácitos, como o permite o n.º 4 do mesmo artigo) - Assim se decidiu no Ac. Deste STA de 19/04/2012 tirado no rec. 85/12-.

Porém, reitera-se, não houve indeferimento expresso.

A decisão recorrida mostra-se correcta.

A presente instância carece de objecto.

Mostra-se acertada a fundamentação constante do parecer do Ministério Público no qual nos revemos, remetendo para o mesmo.

Assim sendo, mostra-se acertada a decisão recorrida que é de manter.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em negar provimento ao recurso e em manter a decisão recorrida com a presente fundamentação.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Reclamação de Acto do Órgão da Execução. Prazo de Interposição. Multa. artigo 145º n.º 6 do CPC.

Sumário:

- I — Se as afirmações contidas nas conclusões da alegação do recurso jurisdicional em nada contrariam o probatório fixado na sentença e a materialidade ali invocada é, em abstracto, irrelevante para a apreciação e decisão do objecto do recurso, não ocorre a incompetência do STA para o conhecimento do recurso.*
- II — O prazo para apresentar reclamação de acto praticado pelo órgão da execução fiscal está sujeito às regras contidas nos artigos 144.º e 145.º do CPC (a que correspondem, de forma análoga, os artigos 138.º e 139.º do CPC após a reforma operada pela Lei n.º 41/2013, de 26.06), em conformidade com o disposto no artigo 20º, n.º 2, do CPPT.*
- III — Essa reclamação só adquire a natureza de processo urgente após a sua introdução em juízo, pelo que a regra da continuidade da contagem do prazo prevista no n.º 5 do artigo 144.º do CPC só se aplica aos prazos surgidos durante a tramitação judicial do processo de reclamação.*
- IV — Tendo a petição inicial de reclamação sido apresentada no 3º dia útil subsequente ao termo do prazo, o direito de a apresentar ficou dependente do pagamento da multa prevista no artigo 145º do CPC (artigo 139º do actual CPC). E uma vez que essa multa não foi paga de forma espontânea, impunha-se que a secretaria do tribunal a quo procedesse oficiosamente à notificação da reclamante para proceder ao seu pagamento, acrescida da penalização prevista n.º 6 do aludido preceito legal.*
- V — Não tendo sido cumprido essa formalidade, há que revogar a sentença que julgou intempestiva a reclamação e mandar baixar os autos à 1ª instância para que a secretaria proceda agora ao cumprimento do disposto no artigo 139.º, n.º 6, do actual CPC, já aplicável a este processo por força do disposto nos artigos 2.º, 4.º e 8.º da Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, seguindo-se depois os interiores trâmites legais.*

Processo n.º 511/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.º Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja que julgou intempestiva a reclamação que apresentou, ao abrigo do disposto nos arts. 276º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário, contra o acto de anúncio de venda judicial da fracção autónoma, designada pela letra A, do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de sob o artigo 5926º, praticado no processo de execução fiscal n.º 0906200801004107 instaurado contra a sociedade B....., Ld^a.

1.1. Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. A reclamação apresentada pela recorrente assentou no facto do acto estar inquinado de nulidade por omissão de fundamentação, ao não indicar as razões que determinam a afectação do bem em causa a favor de uma sociedade da qual a recorrente já não é sócia, nem mesmo à data da penhora do SF, em violação dos arts. 6º CSC aplicável ex vi art. 2º CPPT e 77º LGT - inexistindo fundamento legal para a venda do bem, o que reiteramos.

2. O acto reclamado está também inquinado de nulidade absoluta, por omissão de notificação da venda à recorrente, principal visada, em violação dos arts. 165º, n.º 1 alínea a), n.º 2 e 4 e 189º n.º 1 do CPPT, bem como, violação dos arts. 195º 138º, 200º, 201º e 202º do CPC, aplicáveis ex vi art. 2º CPPT.

3. Assim, laborou em erro o SF de Estremoz, bem como, o Tribunal a quo, pois ambos obliteraram que a recorrente nunca foi notificada da venda e não é parte na execução fiscal, sendo, todavia, a principal (potencial) lesada com os efeitos desse acto – questões de conhecimento oficioso.

4. Pelo que, de imediato, emergem fundamentos legais atendíveis para atacar o acto em causa, atendendo aos elevados e irreparáveis prejuízos advenientes da venda, de repercussão imediata e directa na esfera jurídica da recorrente pois que, a mesma não é sócia da sociedade executada desde 2008, anteriormente, ao acto de constituição de garantia, e nunca esta foi notificada da venda, conforme consta dos autos.

5. Assim, o acto sub iudice padece, ab initio, de nulidade absoluta e insanável, não estando o mesmo fundamentado, devendo ser considerado ilegal e sem quaisquer efeitos jurídicos, ademais, porque é altamente lesivo dos direitos da recorrente e, bem assim do interesse público, por ofensa ao Princípio da Legalidade, valor inatacável.

6. Acresce que, não pode o SF proceder à venda do imóvel antes do trânsito em julgado da decisão, e ainda não pode a decisão de venda afectar verbas obtidas para amortização de dívida da executada, sobre a qual a recorrente não tem qualquer interesse social/económico por não ser executada, constituindo causa de anulabilidade do acto reclamado, o que reiteramos, nesta sede em conformidade com o petítório da reclamação - cfr. arts. 276º, 277º, 278 do CPPT e art. 77º LGT.

7. O “novo despacho”, referido na pág. 10 da sentença recorrida, vem realizar uma nova venda, ou seja, um novo acto cuja materialidade se reconduz a um acto de disposição sobre a titularidade do bem imóvel — a casa de morada de família da recorrente — acto do qual reclamámos e aqui damos por integralmente reproduzido o teor da reclamação.

8. Na pág. 4 da sentença recorrida consta que não houve que notificar a reclamante do parecer do Ilustre Procurador da República, ora, considerando que o duto parecer não é um acto inútil nem inócuo, o teor do mesmo, teria, necessariamente, de ser notificado à recorrente não sendo admissível a preterição deste acto.

9. Há sim necessidade de proceder às notificações de todos os actos praticados nos autos nos quais se tome posição sobre o mérito da causa, sob pena de esvaziar o conteúdo do Princípio do Contraditório, o que aconteceu in casu, determinando a existência de nulidade, cfr. art. 198º do CPC aplicável ex vi 2º do CPPT, o que desde já se suscita para todos os efeitos legais.

10. Acresce ainda que, as testemunhas arroladas pela recorrente não foram inquiridas, omissão intolerável, agravada pelo facto daquela, sequer, ter sido notificada de despacho que a convidasse à pronúncia sobre a possibilidade de prescindir dos meios de prova e defesa indicados.

11. A omissão de inquirição das testemunhas arroladas violou o art. 45º, 46º e 48º do CPPT, art. 55º, 59º e 60º da LGT, pois que foram prejudicados os Princípios do Contraditório, da Participação e da colaboração entre autoridade tributária e particulares, sendo inadmissível a preterição de Princípios Estruturantes do Direito - impondo-se com o duto suprimento de Vossas Excelências seja ordenada a produção de prova testemunhal.

12. A decisão recorrida só poderá estar devidamente fundamentada quando nela estejam sopesados todos os meios de prova que a recorrente indicou para sua defesa, pois só assim se cumpre o Princípio do Contraditório, dispositivo violado nos presentes autos, impondo-se que as ofensas legais ora suscitadas sejam apreciadas pelo Tribunal ad quem e com o Vosso Douto suprimento ser aplicada justiça ao caso sub judice.

Sem conceder, quanto às vicissitudes havidas com a notificação e citação,

13. No que concerne à alegada intempestividade, a notificação da venda (sem saneamento das nulidades e anulabilidade suscitadas pela recorrente) foi, alegadamente, recebida em 13/08/2012, pelo que, o prazo terminou no pretérito dia 12/09/2012 e assim, inexistente caducidade do direito de reclamar.

14. No caso em apreço houve lugar à suspensão do prazo na esteira do duto Acórdão proferido pelo STA, no Proc. n.º 0762/08, de 2008/10/22, pelo que, a reclamação apresentada em 17/09/2012, foi apresentada no 3º dia útil com multa, por via da aplicação do art. 145º, n.º 5, do CPC.

15. A reclamação apresentada, contrariamente ao plasmado na decisão recorrida, não é, nem pode ser intempestiva, uma vez que, ainda que a multa devida a juízo pela apresentação da reclamação não tenha sido imediatamente paga incumbe à secretaria, vide n.º 6 do art. 145º do CPC, independentemente de despacho, notificar o interessado para que proceda ao pagamento da multa, à qual acresce uma penalização de 25% do valor da multa, quando se trate de acto praticado pelo mandatário como in casu.

16. Ainda que a parte não pague a multa imediatamente, o legislador deixou devidamente acautelado o dever de notificação, oficiosa, para pagamento de multa quando se trate de acto praticado num dos três dias úteis subsequentes ao termo do prazo, apenas impondo, quando se trate de acto praticado por advogado um acréscimo de penalização, mas quer seja o acto praticado pela directamente parte, quer seja praticado pelo mandatário, incumbe à secretaria proceder à notificação, nos termos do disposto no art. 145º, n.º 6 e 7, do CPC.

17. Mais uma vez, estamos perante uma inexistência de notificação perpetrada nos presentes autos, porquanto a secretaria judicial omitiu-se à prática de acto devido, o qual impôs à recorrente a perda de exercício de direito determinado pela prolação de sentença que julgou, erroneamente, intempestividade da reclamação.

18. Nos presentes autos o Princípio da Economia Processual vem sindicado de modo persistente e extremado, porquanto, muitas foram as omissões de notificação e ainda insuficiência de fundamentação das decisões em análise.

19. À qual acresce ainda a omissão de realização de actos instrutórios carreados aos autos pela recorrente, que sistematicamente se tem visto arredada da defesa dos seus direitos, em processo no qual é a principal visada.

20. In casu, foram violados o Princípio da Legalidade, vide art. 3º, n.º 1, CPA, Princípio da protecção dos direitos e interesses dos cidadãos, vide art. 4º CPA, Princípio da colaboração da Administração com os particulares, vide art. 7º e 66º do CPA e Princípio da aproximação da Administração às populações,

o qual decorre dos valores de desburocratização e eficiência previstos no art. 10º do CPA - todos os Princípios mencionados, reitera-se, foram desrespeitados no caso em apreço.

21. Pois que, não obstante as diversas irregularidades e nulidades que marcaram os termos processuais dos presentes autos, o Tribunal a quo vem rejeitar a reclamação por intempestiva, quando de facto não é.

22. O espírito da Lei subjacente ao Estado de Direito impõe como vector regulador a primazia da matéria sobre a forma, ora 'in casu', o tribunal o quo foi muito expedito na decisão, vide errónea declaração de caducidade do direito de recorrer e omissão de apreciação de prova testemunhal, sendo que, por outro lado adoptou como costume omitir-se à realização de notificações obrigatórias, com prejuízo dos direitos da recorrente.

23. Tais omissões deverão ser corrigidas pelo douto crivo de Vossas Excelências, impondo-se para a realização da justiça ao caso concreto que se proceda ao saneamento do processo nos termos explanados nas presentes alegações, devendo o Venerando Tribunal ad quem, em conformidade com os normativos legais ora invocados, determinar a revogação da decisão recorrida, ordenando a admissão da reclamação, por tempestiva.

1.2. A Fazenda Pública, ora Recorrida, não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público suscitou a questão da incompetência hierárquica do STA para o conhecimento do recurso, argumentando que a Recorrente, nas conclusões 10 e 11, «*alega que o Tribunal recorrido, violando os princípios do contraditório, da participação e da colaboração, não cumpriu com a obrigação da produção de prova testemunhal por si requerida e que considera útil e necessária para a boa decisão da causa, e cuja produção deve ser determinada pelo Tribunal ad quem*», e que a questão, assim colocada, da necessidade de produção de prova testemunhal e a sua determinação, não envolve exclusivamente matéria de direito, defendendo, ainda, que no caso de assim se não entender, deveria o recurso obter provimento face ao teor das conclusões 15. e 16., «*baixando os autos à 1ª instância, para cumprimento do disposto no artigo 145º/6 do CPC, seguindo-se os ulteriores trâmites legais*», já que «*o prazo para reclamar, no terceiro dia útil após o prazo, com pagamento de multa, terminou em 17 de Setembro de 2012, data da entrada em juízo da petição de reclamação.*».

1.6. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

2. A sentença recorrida deu por assente a seguinte factualidade:

A) Em 2008.04.11, no Serviço de Finanças de Estremoz, foi autuado o processo de execução fiscal (PEF) n.º 0906200801004107, contra B....., Ld.ª, com sede no sítio do, s/n, Estremoz (cf. fls. 1 do PEF);

B) Tem por base: Certidão de dívida n.º 2008/142031, emitida em 2008.03.29, que atesta que a executada é devedora de € 26 558,33 de IVA, do período de 2008.01, com pagamento voluntário até 2008.03.10, acrescido de juros de mora contados de 2008.03.11 (cf. fls. 2, do PEF);

C) Para garantia da dívida exequenda, em 2008.10.31, no Cartório Notarial da Notária, foi outorgada escritura pública de hipoteca unilateral, constantes de fls. 144 a 150 do PEF, e que aqui se dá por integralmente reproduzida, sobre os seguintes bens da Reclamante:

a. Fracção autónoma designada pela letra A, inscrita na matriz predial urbana da freguesia de sob o artigo 5926º, descrita na Conservatória do Registo Predial de Montijo sob o n.º 03634/19990717;

b. Fracção autónoma designada pela letra A, inscrita na matriz predial urbana da freguesia da sob o artigo 5093º, descrita na Conservatória do Registo Predial de Faro, sob o n.º 35 653, a fls. 8-v, do livro B - 92;

c. Fracção autónoma designada pela letra A, inscrita na matriz predial urbana da freguesia da sob o artigo 5035º, descrita na Conservatória do Registo Predial de Faro, sob o n.º 35 345, a fls. 30-v, do livro B - 91;

d. Fracção autónoma designada pela letra A, inscrita na matriz predial urbana da freguesia da sob o artigo 5018º, descrita na Conservatória do Registo Predial de Faro, sob n.º 34 273, a fls. 188, do livro B - 87;

D) Em 2009.06.05, foram penhorados os prédios identificados supra em C).b) C).c), C).d) - cf. fls. 275 a 277 do PEF;

E) E em 2009.08.25 foi penhorado o prédio identificado em C.a) - fracção autónoma designada pela letra A, inscrita na matriz predial urbana da freguesia de sob o artigo 5926º, descrita na Conservatória do Registo Predial de Montijo sob o n.º 03634/19990717 (cf. fls. 408 do PEF). A penhora foi inscrita na Conservatória do Registo Predial através da ap. 4014 de 2009.08.27 — cf. fls. 422 a 424;

F) Através de ofício da mesma data, enviado por carta registada com aviso de recepção, recebido em 2009.08.28 e do qual consta a menção de não sabe assinar foi comunicado à Reclamante ter sido nomeada fiel depositário dos bens penhorados no processo de execução fiscal (cf. fls. 414 e 414-v do PEF);

G) Em 2010.04.15 a Chefe de Finanças proferiu despacho que designou dia e hora para venda dos bens penhorados, constante de fls. 570 do PEF e que aqui se dá por integralmente reproduzido, do qual se transcreve:

Face à penhora da fls. 408 destes autos, designo o dia 22 de Junho de 2010, pelas 10.00 horas para venda do imóvel penhorado [no processo de execução fiscal 0906200801004107 e apensos];

A referida venda será realizada neste Serviço da Finanças, por proposta em carta fechada nos termos do artigo 248/1 CPPT;

Para o efeito fixo (...) os valores (...):

Verba única: 1.1 Prédio urbano - artigo 5926, fracção A, freguesia e concelho de: € 143.760,00 - Valor patrimonial determinado nos termos do IMI (...);

€ 100.623,00 (70% do valor base);

H) Este despacho foi comunicado por carta registada com aviso de recepção, recebido em 2010.04.22 com a menção não sabe assinar, número do bilhete de Identidade e aposição de impressão digital (cf. fls. 575 a 579-v do PEF);

I) Na mesma data, também por carta registada com aviso de recepção, recebido em 2010.04.22, com a menção não sabe assinar, número do Bilhete de Identidade e aposição de impressão digital, foi enviado ofício a comunicar a obrigatoriedade de mostrar o bem aos eventuais interessados (cf. fls. 580 a 580-v do PEF);

J) Em 2010.05.22, via fax, deu entrada no Serviço de Finanças de Estremoz reclamação que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja sob o n.º 219/10.6BEBJA (cf. fls. 675 ss do PEF);

K) E em 2010.06.22 a Chefe de Finanças proferiu despacho, constante de fls. 685 a 686 do PEF, do qual se transcreve:

Face à reclamação apresentada, nos termos do artigo 278º/3 CPPT, determino a suspensão da venda do imóvel a realizar hoje pelas 10.00 horas, com o conseqüente adiamento da abertura das propostas, nos termos do artigo 893º do Código de Processo Civil, por força do artigo 2º do mesmo Código de Procedimento e Processo Tributário, até à decisão da presente reclamação; Remeta-se cópia dos presentes autos (...).

[Local, data, hora e assinatura].

L) Em 2011.04.06 foi proferida sentença no processo que correu termos neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, sob o n.º 219/10.6BEBJA, que absolveu a Fazenda Pública da instância por erro insuprível na forma do processo, com salvaguarda expressa do disposto no artigo 89/2 CPTA;

M) Nada se pediu subsequentemente;

N) Em 2012.07.31, foi proferido o despacho reclamado que agendou a venda do bem para o dia 2012.10.22, pelas 10 horas (cf. fls. 1745 do PEF);

O) Por carta registada com aviso de recepção recebido em 2012.08.13, foi comunicada a data e modalidade da venda e, na qualidade em que outorgou a escritura de hipoteca voluntária, lavrada em 2008.10.31 (...) e relativamente ao mesmo imóvel, que poderá efectuar o pagamento da totalidade da dívida do processo em causa, até à data da venda (cf. fls. 1 755 a 1755-v do PEF);

P) Em 2012.09.17, no Serviço de Finanças de Estremoz, deu entrada a presente reclamação (cf. fls.6 dos autos).

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou intempestiva a reclamação que a ora Recorrente apresentou, ao abrigo do disposto nos arts. 276º e seguintes do CPPT, contra o acto de anúncio de venda judicial da fracção autónoma, designada pela letra A, do prédio inscrito na matriz predial da freguesia de sob o artigo 5926º, no âmbito do processo de execução fiscal instaurado contra B....., Ldª, reclamação onde se invocara a nulidade cometida na execução por falta de citação da Reclamante enquanto titular do direito de propriedade da fracção que vai ser vendida e sobre a qual fora constituída hipoteca para garantir o pagamento da dívida exequenda, bem como a nulidade cometida por falta de notificação da venda à Reclamante, e, ainda, a ilegalidade da venda de um bem de terceiro e a falta de fundamentação do acto anúncio de venda.

Como se viu, o Exm.º Magistrado do Ministério Público suscitou a questão da incompetência hierárquica do STA para o conhecimento do recurso, por, no seu entender, não estar em causa exclusivamente matéria de direito.

Importa começar por apreciar se assim é, já que a procedência desta questão prejudica o conhecimento das questões colocadas no recurso face ao disposto nos arts. 16º n.º 2 do CPPT e 101º e segs. do CPC.

3.1. Como é sabido, das decisões de primeira instância apenas cabe recurso para o STA “quando a matéria for exclusivamente de direito”, cabendo recurso para o TCA das restantes decisões judiciais que o admitam (artigos 280º n.º 1 do CPPT e 26º alínea b) e 38º alínea a), todos do ETAF).

E entende a actual jurisprudência deste Supremo Tribunal que, perante as conclusões das alegações de recurso que não estejam suportadas em factos estabelecidos no probatório fixado na decisão recorrida, haverá que ponderar se tais conclusões se traduzem efectivamente em novos factos que contrariam os fixados ou em novas ilações de facto deles retiradas – caso em que se verifica excepção dilatória de incompetência deste Tribunal para conhecimento do recurso, ou se, pelo contrário, estão

em causa factos, em abstracto, irrelevantes para a decisão da questão decidenda ou meras ilações jurídicas retiradas dos factos fixados – caso em que este Supremo Tribunal será ainda competente para conhecer do recurso.

Ora, no caso dos autos, verifica-se que a sentença recorrida, depois de observar que a reclamação deve ser apresentada no prazo legal de 10 dias, rejeitou a reclamação, por intempestividade, argumentando que a petição foi apresentada em 17/09/2012 e que «(...) a Reclamante foi notificada por carta registada com aviso de recepção, assinado em 2012.08.13: o prazo terminou em 12 de Setembro de 2012.». Foi esta a única razão que ditou a decisão tomada, do seguinte teor: «*Em face do exposto, vistos os artigos da lei citada, por intempestiva rejeito a reclamação apresentada por A.....*».

É certo que na sentença, depois de se terem explicado as razões que levavam o julgador a concluir pela intempestividade da reclamação, ainda se acrescentou que «*Em todo o caso, a Reclamante nunca teria razão porque é uma garante do pagamento da dívida exequenda que constituiu a hipoteca precisamente para que a dívida se permanecesse fosse saldada, no limite, através da venda do prédio hipotecado. Ora, esta posição de garante da dívida não exige a citação para a execução fiscal mas apenas a notificação da penhora, acto que ocorreu sem protesto, aliás, de difícil concebimento.*».

Tal afirmação aparece, contudo, e claramente, como um *obiter dictum*, despido de relevância para a solução adoptada, sabido que o *obiter dictum* se refere ao que o julgador disse por força da retórica e que não desempenha qualquer papel na formação do julgado, constituindo uma excrescência em relação ao silogismo judiciário que motivou e estruturou a decisão proferida. Com efeito, perante a caducidade do direito de reclamar, não podia o juiz entrar na apreciação do mérito da causa, pelo que aquela afirmação constitui uma excrescência cuja supressão não prejudica o comando da decisão, mantendo-a íntegra e inabalada. Decisão que é, indubitavelmente, a de rejeição da reclamação por intempestividade,

Tendo em conta que o objecto deste recurso jurisdicional é, assim, constituído por essa decisão de rejeição da reclamação por intempestividade, conclui-se que a afirmação da Recorrente constante das conclusões 10 e 11 – onde invoca que o tribunal não cumpriu com a obrigação da produção de prova testemunhal por si requerida e que considera útil e necessária para a boa decisão da causa, bem como a violação dos princípios do contraditório, da participação e da colaboração – não só em nada contraria o probatório fixado na sentença, como constitui matéria que não releva, em abstracto, para apreciar da questão de saber se a reclamação foi ou não atempadamente apresentada.

Improcede, pois, a questão prévia suscitada, declarando-se este Tribunal competente para conhecer do recurso, pois que versa exclusivamente matéria de direito.

3.2. Como se viu, a decisão recorrida julgou intempestiva a reclamação com a seguinte e única argumentação: «*A reclamação é apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão (artigo 277º CPPT) e, tendo o processo de execução fiscal natureza judicial (artigo 103º/1 LGT), o prazo conta-se nos termos do Código Processo Civil (artigo 20º/2 CPPT) (¹). Assim, ao caso é aplicável o artigo 144º CPC: o prazo é contínuo, suspendendo-se, naturalmente, durante as férias judiciais; sendo-lhe ainda aplicáveis as regras do artigo 145º CPC: o acto pode ser praticado nos três dias subsequentes ao termo do prazo, ficando a sua validade dependente do pagamento de uma multa.*

Mas a Reclamante foi notificada por carta registada com aviso de recepção, assinado em 2012.08.13: o prazo terminou em 12 de Setembro de 2012.

Pelo que a petição apresentada em 2012.09.17, é intempestiva: ficou, por isso, precludido o direito de reclamar.».

Ora, tal como refere a Recorrente, no que é acompanhada pelo Ministério Público, estando provado que o acto reclamado foi notificado em 13.08.2012 [O] do probatório], o prazo legal de 10 dias para deduzir reclamação terminou, efectivamente, no dia 12/09/2012, quarta-feira, tendo em conta que, como bem se julgou na sentença, esse prazo está sujeito às regras contidas nos artigos 144º e 145º do CPC (a que correspondem, de forma análoga, os arts. 138º e 139º do CPC após a reforma operada pela Lei n.º 41/2013, de 26.06), em conformidade com o disposto no art. 20º, n.º 2, do CPPT, prazo que se suspendeu durante o período de férias judiciais.

Na verdade, como se deixou já explicado nos acórdão proferidos por esta Secção de Contencioso Tributário em 6/04/2011, no proc. n.º 0258/11, em 22/10/2008, no proc. n.º 0762/08, e em 19/01/2011, no proc. n.º 0991/10, a reclamação de acto praticado na execução fiscal constitui uma verdadeira acção impugnatória incidental formulada no decurso de processo executivo, e não sendo o processo executivo um processo urgente é-lhe inaplicável o disposto n.º 5 do art. 144º do CPC e a regra da continuidade dos prazos que este implica, o que acarreta a suspensão do prazo para a prática de actos processuais entre 15 de Julho e 31 de Agosto, designadamente do prazo para nela reclamar de actos praticados pelo órgão da execução. Ou seja, a reclamação só adquire a natureza de processo urgente após a sua introdução em juízo, pelo que a regra da continuidade prevista no n.º 5 do art. 144º só se aplica aos prazos surgidos durante a tramitação judicial do processo de reclamação.

Posto isto, tendo a reclamação sido apresentada em 17.09.2012 [P] do probatório], segunda-feira, que corresponde ao terceiro dia útil subsequente ao termo do prazo, o direito de a apresentar ficou de-

pendente do pagamento da multa prevista no art. 145º do CPC (a que corresponde, de forma análoga, o art. 139º do CPC após a reforma operada pela Lei n.º 41/2013, de 26.06).

E uma vez que essa multa não foi paga de forma espontânea, impunha-se à secretaria do tribunal *a quo* proceder oficiosamente à notificação da Reclamante para proceder ao seu pagamento acrescida da penalização prevista n.º 6 do aludido preceito legal, o que não foi cumprido. Ora, só no caso de a Reclamante, depois de notificada, não pagar a multa, perderá o direito de praticar o acto, isto é, de apresentar a petição de reclamação.

Daqui se conclui que o Mm. Juiz, considerando e bem que se estava perante um prazo judicial, não retirou daí todas as consequências legais, por não atentar no já referido art. 145º do CPC.

A sentença recorrida errou, pois, ao julgar intempestiva a reclamação sem o prévio cumprimento daquela formalidade legal, o que leva à sua revogação e baixa dos autos à 1ª instância para que a secretaria proceda agora ao cumprimento do disposto no artigo 139º, n.º 6, do actual Código Processo Civil, já aplicável a este processo judicial por força do disposto nos arts. 2º, 4º e 8º da Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, seguindo-se depois os trâmites que a lei impõe.

4. Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao Tribunal *a quo* para cumprimento do disposto no art. 139º, n.º 6, do Código Processo Civil aprovado pela Lei n.º 41/2013, prosseguindo depois os autos os termos legais que se impuserem.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

(¹) (Ac STA, Proc n.º 0762/08, de 2008.10.22 (Rel. Cons. Jorge Lino), disponível em www.dgsi.pt: O prazo de apresentação de reclamação em processo de execução fiscal ao abrigo do artigo 276º do Código de Procedimento e de Processo Tributário começa a contar-se a partir da data de notificação da decisão da decisão reclamada operando-se sua suspensão durante as férias judiciais, como prazo judicial que é.)

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Imposto de Selo. Isenção. Elementos do Activo.

Sumário:

- I — De acordo com o disposto no artigo 269.º, alínea e), do CIRE, ficam isentas de IS as vendas de «elementos do activo da empresa».*
- II — Assim sendo, a referida isenção não abrange a venda de prédio urbano destinado à habitação que pertence a pessoa singular, não bastando para beneficiar daquela isenção o facto de se tratar de actos de venda praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, antes havendo de demonstrar-se que o bem vendido integra o activo de uma empresa.*

Processo n.º 866/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., L.^{da}

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 112/12.8BEBRG

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença por que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, julgando procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade denominada “A....., Lda.” (a seguir Impugnante ou Recorrida), anulou a liquidação de Imposto de Selo (IS) efectuada àquela sociedade com referência à aquisição de um imóvel, efectuada no âmbito de um processo de insolvência.

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.3 A Recorrente apresentou as alegações, que sintetizou em conclusões do seguinte teor:

«

A. A douta sentença ora recorrida entendeu que a Administração Fiscal fez uma interpretação restritiva do referido preceito [art. 269.º, alínea e) do CIRE] ao considerar que tal isenção apenas se verifica no caso referido no n.º 1 do artigo 162.º do CIRE que determina que “a empresa compreendida na massa insolvente é alienada como um todo, a não ser que não haja proposta satisfatória ou se reconheça vantagem na liquidação ou na alienação separada de certas partes.”

B. Concluindo que tal interpretação restritiva não se mostra respaldada pela disposição legal acima transcrita.

C. Ora, os pressupostos para o preenchimento dos requisitos que determinam a obtenção do benefício de isenção não foram preenchidos pela adquirente, uma vez que não adquiriu o activo de uma empresa ou um bem afecto a uma actividade.

D. No caso em apreço, o que se verificou foi a venda de um prédio urbano destinado a habitação que não pertencia ao activo de uma “empresa” nem estava afecto a uma actividade.

E. Por “empresa”, para efeitos exclusivos do CIRE, deve entender-se qualquer organização de capital e trabalho destinada ao exercício de uma actividade económica, o que também não se verifica.

F. Com efeito, o que se verificou no caso sub judice foi a venda de um imóvel pertencente a uma pessoa singular que foi declarada insolvente e que não demonstrou exercer qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola nem qualquer actividade profissional, que eventualmente pudesse ser desenvolvida empresarialmente.

G. Assim, a venda do referido imóvel não está isenta de Imposto do Selo conforme estipula o artigo 269.º, alínea e) do CIRE, visto que não se trata de uma transmissão onerosa de bens que integram os elementos do activo de uma empresa, mas sim de uma transmissão onerosa de um bem imóvel, não pertencente ao activo de uma empresa ou afecto a uma actividade.

H. Pelo que a douta sentença proferida pelo Mm.º Juiz [do Tribunal] a quo fez, a nosso ver, uma incorrecta interpretação das normas legais e da ratio legis que a fundamentam, mormente o artigo 269.º, alínea e) do CIRE, incorrendo assim em erro de julgamento, devendo, por esse motivo, ser revogada, com as legais consequências.

Termos em que, com o sempre mui douto suprimento de Vossas Exas., deverá ser concedido provimento ao presente, com o que se fará como sempre, a costumada JUSTIÇA».

1.4 A Recorrida não apresentou contra alegações.

1.5 Remetidos os autos a este Supremo Tribunal Administrativo e dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto suscitou a questão da incompetência em razão da hierarquia, considerando que esta é do Tribunal Central Administrativo Norte. Isto, em síntese e após referência ao regime legal pertinente, com a seguinte fundamentação:

«[...] a recorrente alega, nas conclusões C), D) e F), que o imóvel vendido pertencente à massa insolvente não pertencia ao activo de uma empresa e nem estava afecto a uma actividade, sendo que a insolvente, pessoa singular, não exercia qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola, nem qualquer actividade profissional que pudesse ser desenvolvida empresarialmente.

Tais factos não têm qualquer suporte na decisão recorrida e deles pretende a recorrente tirar consequências jurídicas, a saber, que não há lugar à isenção do IS [(1)], uma vez que o prédio não pertence ao activo de uma empresa nem está afecto a uma actividade».

1.6 Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre a questão suscitada pelo Ministério Público, apenas a Recorrente o fez, sustentando a competência do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso, mas, subsidiariamente e à cautela, requerendo a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo Norte.

1.7 Dispensaram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos, uma vez que questões idênticas às que cumpre dirimir foram decididas neste Supremo Tribunal Administrativo, por acórdão de 3 de Julho de 2013, proferido no processo n.º 765/13 (2), em que estava em causa o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) liquidado com referência à mesma aquisição.

1.8 As questões que cumpre apreciar e decidir, são as de saber

(i) se este Supremo Tribunal Administrativo é competente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso (questão suscitado pelo Procurador-Geral adjunto no seu parecer); sendo respondida afirmativamente,

(ii) se (a sentença recorrida fez correcto julgamento ao considerar que) a aquisição em causa estava isenta de IS ao abrigo do disposto no art. 269.º, alínea e), do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar se a referida isenção opera relativamente a todas as aquisições de imóveis efectuadas no âmbito do processo de insolvência ou apenas relativamente à aquisição do activo de uma empresa ou de um bem afecto a uma actividade empresarial.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«

1. A impugnante adquiriu o prédio urbano, composto de casa de habitação, anexo e quintal, sito na Rua, freguesia de (S. Miguel), inscrito na matriz sob o artigo 510, daquela freguesia, concelho de V N Famalicão no dia 20/10/2011, no âmbito do processo de insolvência de B....., a correr termos no 4.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Vila Nova de Famalicão, com o n.º 237/10ATJVNF-A.

2. O prédio em questão fora arrolado e apreendido para a massa insolvente e a impugnante comprou-o pelo preço de 190.000,00 €;

3. A impugnante requereu verbalmente a isenção de IS no Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão.

4. Tal benefício não foi reconhecido por aquele serviço por se tratar de uma aquisição a uma pessoa singular, tendo procedido à liquidação ora em crise, que a impugnante pagou previamente à realização da escritura de compra e venda».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Uma sociedade, tendo adquirido um prédio destinado a habitação no âmbito de um processo de insolvência de uma pessoa singular, requereu verbalmente a isenção de IS no serviço de finanças competente, pedindo que lhe fosse reconhecido o direito ao benefício fiscal previsto no art. 269.º, alínea e), do CIRE.

O pedido não foi atendido e foi efectuada a liquidação do IS considerado devido com referência a essa aquisição.

Veio então a sociedade adquirente impugnar judicialmente a liquidação, alegando que esta viola o disposto nos arts. 8.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) ⁽³⁾, 9.º do Código Civil, e 269.º, alínea e), do CIRE, uma vez o prédio foi adquirido no âmbito de um processo de insolvência.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, julgando a impugnação judicial procedente, anulou aquela liquidação. Isto, em síntese, porque considerou que a AT fez uma interpretação restritiva da referida norma legal – art. 269.º, alínea e), do CIRE – na medida em que entendeu que *«tal isenção apenas se verifica no caso referido no n.º 1 do art. 162.º do CIRE, que determina que “a empresa compreendida na massa insolvente é alienada como um todo, a não ser que não haja proposta satisfatória ou se reconheça vantagem na liquidação ou na alienação separada de certas partes”»*. Ora, *«[t]al interpretação restritiva não se encontra respaldada pela disposição legal acima transcrita e foi justamente nesse sentido, embora com as devidas adaptações, que se pronunciou o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo 0949/11, de 30-05-2012, 2.ª secção, publicado em www.dgsi.pt e onde se entendeu que os actos a que se refere o n.º 2 do art.270.º do CIRE abrangem, não apenas as transmissões de bens imóveis integrados numa universalidade da empresa ou estabelecimento da massa insolvente, mas também as transmissões isoladas de elementos do seu activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente»*. Assim, e considerando que a Impugnante adquiriu o prédio no âmbito da liquidação da massa insolvente de B....., entendeu que se verificavam as condições para beneficiar da isenção em causa.

A Fazenda Pública, discordando desse entendimento, recorreu da sentença para este Supremo Tribunal Administrativo. Argumenta, em síntese, que o que se verificou no caso *sub judice* foi a venda de um prédio urbano destinado a habitação que não pertence ao activo de uma empresa, sendo que por “empresa”, para efeitos exclusivos do CIRE, deve entender-se qualquer organização de capital e trabalho destinada ao exercício de uma actividade económica, o que não se verifica, porque não estamos perante uma transmissão onerosa de bens que integram a universalidade de empresa ou estabelecimento vendido, permutados ou cedidos no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da massa insolvente, mas sim de uma transmissão onerosa de um bem imóvel, não pertencente ao activo de uma empresa ou afecto a uma actividade.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, o Procurador-Geral adjunto suscitou a questão da incompetência em razão da hierarquia.

Por isso, enunciámos as questões a apreciar e decidir nos termos referidos em 1.8.

2.2.2 DA INCOMPETÊNCIA EM RAZÃO DA HIERARQUIA DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

2.2.2.1 Cumpre, antes do mais, ajuizar da competência, questão que é de ordem pública e prioritária em relação a qualquer outra (cfr. art. 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro). Cumpre, designadamente, aferir da incompetência em razão da hierarquia, que determina a incompetência absoluta do tribunal, a qual é do conhecimento

oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, designadamente, como no caso *sub judice*, pelo Ministério Público (cfr. art. 16.º do CPPT).

Note-se ainda que a declaração de incompetência em razão da hierarquia permite que o interessado requeira a remessa do processo ao tribunal competente, que deve ser indicado na decisão que a declare, dispondo o interessado do prazo de 14 dias a contar da notificação daquela decisão para apresentar aquele requerimento (cfr. art. 18.º, n.º 2, do CPPT). Não o requerendo, verificar-se-á a excepção dilatória de incompetência absoluta deste Tribunal, que obsta ao conhecimento do mérito e dá lugar à absolvição da instância do recorrido [arts. 96.º, 577.º, alínea a) e 576.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC)].

2.2.2.2 Como é sabido, nos termos do disposto nos arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e no art. 280.º, n.º 1, do CPPT, a competência para conhecer dos recursos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância em matéria de contencioso tributário, compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo quando os recursos tenham por exclusivo fundamento matéria de direito, constituindo uma excepção à competência generalizada dos tribunais centrais administrativos, aos quais cabe conhecer «*dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º*» [art. 38.º, alínea a), do ETAF].

Assim, para aferir da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo, há que olhar para as conclusões da alegação do recurso e verificar se, em face das mesmas, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, implicam a necessidade de dirimir questões de facto, seja 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, seja porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, seja ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos ⁽⁴⁾.

2.2.2.3 Sustenta o Procurador-Geral adjunto junto deste Supremo Tribunal Administrativo que a Recorrente alegou factualidade que a sentença não deu como assente e da qual pretende extrair relevantes consequências jurídicas.

Iremos remeter para a fundamentação que determinou a improcedência de idêntica questão no já referido acórdão de 3 de Julho de 2013. Permitir-nos-emos apenas introduzir nos lugares próprios as alterações demandadas pelo diferente imposto aqui em causa. Ficou dito naquele acórdão:

«Aplicando a jurisprudência referenciada ao caso em apreço, afigura-se que assiste razão à recorrente quanto argumenta, reportando-se à referida conclusão D, que “a invocação é conclusiva, que não vai para além da matéria de facto dada como provada em 1ª instância.”

Na verdade, a Recorrente ao alegar, na referida conclusão, que o que se verificou foi a venda de «um prédio urbano destinado a habitação que não pertence ao activo de uma empresa», não está a invocar factualidade que não esteja dada como assente nem a divergir das ilações de facto referenciadas na sentença recorrida. Trata-se apenas de extrair conclusão de direito diversa da que se chegou na sentença recorrida.

A sentença recorrida, não obstante dar como assente tratar-se de um prédio urbano adquirido no âmbito da massa insolvente referente a pessoa singular, concluiu que o mesmo é abrangido pela isenção a que se refere a alínea e) do art. 269.º do CIRE, podendo ler-se a este propósito, que, nos termos desse preceito legal, “estão isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, os actos de venda praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”, independentemente da mesma pertencer a uma pessoa colectiva (entidade empresarial) ou singular. Isto apesar de se basear num acórdão deste Supremo Tribunal que, como melhor será analisado mais adiante, apenas admite estender aquela isenção às transmissões isoladas de bens imóveis integrados numa universalidade da empresa ou estabelecimento da massa insolvente. E é precisamente neste sentido que se compreende o invocado pela Fazenda Pública na Conclusão D».

Assim sendo, a questão *sub judice* restringe-se à determinação do sentido e alcance da alínea e) art. 269.º do CIRE.

Improcede, desta forma, a questão prévia suscitada, impondo-se passar à análise da questão de fundo.

2.2.4 DA ISENÇÃO DE IS RESPEITANTE ÀS AQUISIÇÕES DE BENS EM PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

Dispõe o art. 269.º do CIRE:

«Estão isentos de imposto do selo, quando a ele se encontrem sujeitos, os seguintes actos, desde que previstos em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente:

- a) As modificações dos prazos de vencimento ou das taxas de juro dos créditos sobre a insolvência;
- b) Os aumentos de capital, as conversões de créditos em capital e as alienações de capital;
- c) A constituição de nova sociedade ou sociedades;
- d) A dação em cumprimento de bens da empresa e a cessão de bens aos credores;

e) A realização de operações de financiamento, o trespasse ou a cessão da exploração de estabelecimentos da empresa, a constituição de sociedades e a transferência de estabelecimentos comerciais, a venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa, bem como a locação de bens;

f) A emissão de letras ou livranças».

A AT recusou a aplicação do benefício previsto na alínea e) deste preceito à aquisição efectuada pela ora Recorrida, «*por se tratar de uma aquisição a uma pessoa singular*».

No entanto, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga entendeu que a AT restringiu indevidamente a aplicação daquele benefício ao caso previsto no n.º 1 do art. 162.º do CIRE, ou seja, ao caso em que a empresa é vendida como um todo, mas que essa «*interpretação restritiva*» não tem apoio na lei e que podem gozar daquele benefício, «*não apenas as transmissões de bens imóveis integrados numa universalidade da empresa ou estabelecimento da massa insolvente, mas também as transmissões isoladas de elementos do seu activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente*». Em apoio da sua tese, convocou o acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Maio de 2012, proferido no processo com o n.º 949/11 (5). Assim, e considerando que a Impugnante adquiriu o prédio no âmbito da liquidação da massa insolvente de B....., entendeu que se verificavam as condições para beneficiar da isenção em causa.

A Fazenda Pública discorda desse entendimento e sustenta que só podem beneficiar da referida isenção as aquisições de bens que, efectuadas em processo de insolvência, tenham por objecto a venda de activos da empresa, ou seja, no caso *sub judice* a aquisição do imóvel só poderia beneficiar de isenção do IS caso integrasse o património de uma empresa insolvente.

Tem razão a Fazenda Pública.

Desde logo, cumpre realçar que o acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em que se estribou a sentença recorrida não dá apoio à tese nela subscrita.

Na verdade, como ficou dito no também já referido acórdão de 3 de Julho de 2013, proferido no processo n.º 765/13, que passamos a citar, aí «*estava em causa averiguar se “(...) beneficia da isenção de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Bens Imóveis (IMT) prevista no artigo 270.º n.º 2 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) a aquisição, em fase de liquidação de activos em processo de insolvência, de um bem imóvel que integra o património da empresa insolvente*”.

E para responder à questão ponderou-se:

“*Em causa nos presentes autos está a interpretação do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, havendo que decidir se a norma deve ser interpretada no sentido em que quer a venda, quer a permuta, quer a cessão, ainda que integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, para que isentas de IMT terão de ter por objecto necessário a empresa ou estabelecimento desta, ou se, como decidido, a referência à empresa ou estabelecimentos desta se refere apenas à cessão, estando compreendidos no âmbito da isenção de IMT também as vendas e permutas de imóveis integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.*

“*Em face da letra da lei, quer uma, quer outra das interpretações são defensáveis, afigurando-se, contudo, gramaticalmente mais correcta a sustentada pela Administração Tributária, pois que os verbos “vender”, “permutar” e “ceder” são todos eles verbos transitivos, daí que na frase a referência à “empresa ou estabelecimentos desta” surgisse como complemento directo de todos três.*

“*Esta interpretação, choca, contudo – como bem observado na sentença recorrida –, com aquilo que o legislador consignou no n.º 49 do preâmbulo do CIRE no que respeita aos benefícios fiscais, onde se afirma que: «mantêm-se, no essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais», sendo certo que a alínea c) do n.º 2 do artigo 121.º do CPEREF isentava de imposto municipal de sisa as transmissões de bens imóveis integradas em qualquer das providências de recuperação da empresa que decorram, designadamente, da venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa. E choca, também – como bem observado pelo Ministério Público em 1.ª instância (cfr. o parecer de fls. 66 a 68 dos autos) –, com o sentido e extensão da autorização legislativa concedida ao Governo ao abrigo da qual foi aprovado o CIRE, fixado nos artigos 2.º e seguintes da Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, pois que, no que se refere às isenções de imposto municipal de sisa (hoje IMT), dispunha o n.º 3 do artigo 9.º daquela lei de autorização legislativa que: «Fica, finalmente, o Governo autorizado a isentar de imposto municipal de sisa as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente: c) (...) da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimento ou elementos dos seus activos (...)».*

Pode, é certo, defender-se que, na perspectiva do legislador do CIRE, as diferenças quanto ao âmbito da isenção de IMT relativamente à que existia no CPEREF para a SISA não se afiguraram como essenciais, daí que não lhes haja feito qualquer referência particular. É que, designadamente em matéria fiscal, nem sempre o preâmbulo dos diplomas espelha com rigor o respectivo conteúdo,

não sendo sequer inédito que incluam menções que o articulado da lei infirma (cfr. no que respeita à SISA/IMT o Acórdão deste Supremo Tribunal de 3 de Novembro de 2010, rec. n.º 499/10).

E pode, também, defender-se que na concretização da autorização legislativa para aprovação do CIRE, na matéria que nos ocupa, o Executivo decidiu ser mais parcimonioso que a Assembleia da República quanto à concessão de isenção de IMT, decidindo excluir essa isenção nos casos de venda, permuta ou cessão de elementos dos seus activos, concedendo-a apenas nos casos de venda, permuta ou cessão da empresa ou seu estabelecimento. Se assim foi, contudo, não teria respeitado o sentido e extensão da autorização legislativa que lhe foi concedida, tendo legislado em matéria reservada à Assembleia da República (cfr. o n.º 2 do artigo 103.º e a alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição) em desrespeito da credencial parlamentar que lhe foi conferida.

Como é sabido, entre dois sentidos da lei, ambos com apoio – pelo menos mínimo – na respectiva letra, deve o intérprete optar por aquele que o compatibilize com o texto constitucional (interpretação conforme à Constituição), em detrimento da interpretação que o vício de inconstitucionalidade. (...)”.

Em suma, enquanto que a Fazenda Pública defende uma interpretação restritiva no sentido de o n.º 2 do art. 270.º do CIRE apenas abranger as transmissões onerosas de bens que integram a universalidade de empresa ou estabelecimento vendido, permutado ou cedido no âmbito do plano de insolvência, o acórdão atrás transcrito concluiu que o mais adequado ao sentido e alcance da lei de autorização legislativa para aprovação do CIRE será admitir uma interpretação mais ampla de modo a incluir também os bens imóveis que integram o património da empresa insolvente. De qualquer modo, para o que nos interessa no caso dos autos, o ponto é que terá de tratar-se de bens imóveis que integrem o património de uma empresa e não os bens imóveis de pessoas singulares, com a única justificação de fazerem parte de um processo de insolvência, como se defende na sentença recorrida».

A nosso ver, os considerando expendidos no acórdão que vimos de citar, referindo-se embora ao IMT, são integralmente transponíveis para a situação *sub judice*, em que está em causa o IS relativo à mesma aquisição.

Na verdade, concorde-se ou não com a posição doutrinal assumida no acórdão de 30 de Maio de 2012 desta Secção, a verdade é que a interpretação sufragada na sentença recorrida não tem o mínimo arrimo no teor literal do preceito nem tão pouco no acórdão que lhe serve de fundamento.

No caso está apenas em causa saber se a venda de um bem imóvel, que não pertence a uma empresa nem estava destinado ao exercício de actividade empresarial alguma, mas que era propriedade de uma pessoa singular e com destino a habitação, não havendo notícia da sua afectação a actividade empresarial alguma, pode beneficiar de isenção de IS em razão de ter sido efectuada num processo de insolvência.

A resposta, a nosso ver, não pode ser senão negativa, pois a hipótese não é subsumível à previsão da alínea e) do art. 169.º do CIRE, que se refere exclusivamente à venda de «*elementos do activo da empresa*».

Deve, pois, dar-se provimento ao recurso revogar-se a sentença recorrida, como decidiremos a final.

2.2.5 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - De acordo com o disposto no art. 269.º, alínea e), do CIRE, ficam isentas de IS as vendas de «*elementos do activo da empresa*».

II - Assim sendo, a referida isenção não abrange a venda de prédio urbano destinado à habitação que pertence a pessoa singular, não bastando para beneficiar daquela isenção o facto de se tratar de actos de venda praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, antes havendo de demonstrar-se que o bem vendido integra o activo de uma empresa.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas pela Recorrida, mas apenas em 1.ª instância.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

(¹) Permitimo-nos aqui corrigir o manifesto lapso: escreveu-se IMT onde se queria escrever IS.

(²) Acórdão ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/9c68c763d8eb1a1580257ba3004cca44?OpenDocument>.

(³) Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, e republicado pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho.

(⁴) Vide, entre outros, os acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: – de 16 de Dezembro de 2009, proferido no processo com o n.º 738/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 19 de Abril de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32240.pdf>), págs. 2052/2057, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/faa144134d6efbf5802576a30041135b?OpenDocument>;

– de 21 de Abril de 2010, proferido no processo com o n.º 189/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32220.pdf>), págs. 670/674, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8445188eb602055b80257711005292ba?OpenDocument>.
 (²) Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/82c4c317ca96d1c280257a1a0047ce48?OpenDocument>.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Omissão de pronúncia.

Sumário:

- I — A nulidade da sentença por omissão de pronúncia está directamente relacionada com o dever que é imposto ao juiz, pelo artigo 660.º n.º 2 do CPC, de resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, e de não poder ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento officioso de outras.*
- II — As alegações previstas no artigo 120.º do CPPT destinam-se a discutir a matéria de facto e as questões jurídicas que são objecto do processo.*
- III — A caducidade do direito à liquidação invocada apenas nas alegações finais previstas no artigo 120.º do CPPT, não constituindo facto subjectivamente superveniente nem matéria de conhecimento officioso, teria de ser suscitada em sede de petição inicial, pelo que, não o tendo sido, estava vedado ao tribunal conhecer dessa questão.*

Processo n.º 895/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo TAF de Penafiel que julgou improcedente a impugnação judicial que instaurou contra o acto de indeferimento do recurso hierárquico que, por sua vez, interpusera do acto de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra a liquidação officiosa de IRS referente ao ano de 2006 e respectivos juros compensatórios, no montante total de € 17.829,34.

1.1. Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

a) A....., aqui Recorrente, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de improcedência da impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação officiosa de IRC referente ao exercício de 2006 e respectivos juros compensatórios.

b) A Recorrente alegou em sede de alegações nos termos e para os efeitos do art. 120º do CPPT da impugnação judicial, a caducidade da liquidação do IRS de 2006, por estar ultrapassado o prazo previsto no n.º 2 do art. 45º da Lei Geral Tributária.

c) E, conforme consta dos factos dados como provados no seu artigo 3º, a aqui Recorrente foi notificada da liquidação officiosa objecto dos presentes autos em 11.02.2010, no que concerne ao IRS de 2006.

d) Desde logo, afigura-se que a douda sentença recorrida não se pronuncia sobre questões alegadas na impugnação judicial, nomeadamente sobre a invocada CADUCIDADE DA LIQUIDAÇÃO do IRS de 2006.

e) Segundo a lei processual, é nula a sentença quando o juiz deixe de se pronunciar sobre questões que devia apreciar ou conheça de questões de que não devia tomar conhecimento [artigo 668º, n.º 1, alínea d), do CPC].

f) Efectivamente, dos artigos 660º n.º 2 do CPC e 95º n.º 1 do CPTA resulta que o juiz deverá decidir, na sentença ou acórdão, todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, ex-

ceptuadas aquelas cuja solução esteja prejudicada pela solução dada a outras, e não pode ocupar-se senão das questões suscitadas, salvo quando a lei lhe permita ou imponha o conhecimento officioso de outras.

g) No presente caso, uma vez que foi invocada pela Recorrente a caducidade da liquidação, em sede de alegações, antes da proferida a sentença, era uma questão a Meritíssima Juiz teria pois, de se pronunciar.

h) Não o tendo feito, temos e em face a esse prejuízo de conhecimento, uma situação a omissão de pronúncia.

i) A Sentença recorrida incorre em omissão de pronúncia, quando não se pronuncia sobre a alegada caducidade da liquidação, pelo que deve ser considerada nula.

j) Conforme o Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo, haverá omissão de pronúncia sempre 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 - cf. neste sentido Acórdãos de 09.04.2008, recurso 756/07, e de 23.04.2008, recurso 964/06, in www.dgsi.pt.

k) Ora a recorrente havia suscitado nos artigos 32º a 35º das alegações (art. 120º do CPPT), a referida questão da caducidade da liquidação, argumentando que a liquidação enviada à Impugnante o foi, para além do prazo de três anos, atento o n.º 2 do art. 45º da LGT.

l) Assim sendo e atento o disposto nos citados art. 660º, n.º 2 e 668º, n.º 1, alínea d) do CPC e 125º do CPPT, deve-se concluir pela nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, em consequência, dando provimento ao presente recurso.

NESTES TERMOS E NOS DEMAIS DE DIREITO, e com o duto suprimento de Vossas Excelências, deve o presente recurso ser procedente, por provada a invocada nulidade de omissão de pronúncia, anulando a decisão recorrida. Porém, como sempre, V. Exas. farão a sempre acostumada JUSTIÇA.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto do STA emitiu parecer no sentido de que o recurso não devia ser provido, argumentando o seguinte:

«1. O princípio da estabilidade da instância e o ónus imposto ao autor de exposição dos factos e das razões de direito que fundamentam o pedido exigem que todas as questões que o tribunal deva apreciar sejam suscitadas na petição de impugnação judicial; exceptuam-se questões de conhecimento officioso e factos subjectivamente supervenientes, dos quais o impugnante não tenha conhecimento no momento da apresentação da petição (art. 268º CPC, art. 108º n.º 1 CPPT; cfr. Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado Volume I 2006 p. 783).

2. Este entendimento funda a conclusão de que, no caso concreto, a sentença não enferma da alegada nulidade por omissão de pronúncia, em consequência da conjugação das seguintes premissas:

a) a questão da caducidade do direito à liquidação apenas foi suscitada nas alegações que culminam o encerramento da discussão da causa no tribunal de 1ª instância (art. 120º CPPT);

b) segundo jurisprudência consolidada a questão da caducidade não é de conhecimento officioso, sendo causa de anulabilidade do acto tributário inquinado pelo vício (acórdãos STA-SCT Pleno 18.06.2003 proc. n.º 503/03; 7.07.2004 proc. n.º 546/02; 18.05.2005 proc. n.º 1178/04; STA-SCT 25.11.2009 proc. n.º 761/09.

(...)».

1.4. Colhidos os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

2. Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade:

1.º - Em 26.07.2007 (data do registo dos CTT RYR 2007 413639345: 23/07/2007), a ora impugnante foi notificada, ao abrigo do art. 76º, n.º 3 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), para cumprir a obrigação em falta - entregar a M3-IRS do exercício de 2006.

2.º - Decorreu o prazo concedido, sem que a falta fosse sanada.

3.º - Em 11.02.2010 (data do registo dos CTT RY493993378PT: 08/02/2010), foi a impugnante notificada da liquidação objecto da presente impugnação.

4.º - A ora impugnante, apresentou reclamação graciosa contra a liquidação em causa - cf. resulta do Processo Administrativo (PA), apenso aos autos.

5.º - Em 18.11.2010, a ora impugnante foi notificada, através do ofício n.º 76.630/0403 do teor do projecto de despacho proferido em 25.10.2010, para exercer, querendo, no prazo de 10 (dez) dias, o seu direito de audição antes do indeferimento total ou parcial das reclamações graciosas - cf. doc. de fls. 18, 19 e 22 do PA apenso aos autos.

6.º - Face à ausência do direito de audição (por parte da ora impugnante), manteve-se a decisão comunicada no projecto - cf. teor do doc. de fls. 22 do PA apenso aos autos.

7.º - Por despacho de 17.12.2010, foi indeferida a reclamação graciosa, apresentada pela ora impugnante - cf. doc. de fls. 23 do PA apenso a estes autos.

8.º - Decisão da qual a ora impugnante foi notificada - cf. docs. de fls. 23 a 25 do PA apenso a estes autos.

9.º - A ora impugnante apresentou recurso hierárquico em 18.01.2011 - cf. doc. de fls. 26 a 33 do PA apenso a estes autos.

10.º- Por despacho de 18.04.2011, foi o mesmo indeferido - cf. doc. de fls. 53 do PA apenso a estes autos.

11.º- Do qual a impugnante foi notificada - cf. doc. de fls. 54 a 55, do PA apenso a estes autos.

12.º- A ora impugnante está colectada desde 08.03.2006, no regime simplificado de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais (IRS).

13.º- A impugnante não entregou a M3-IRS, do exercício de 2006.

14.º- A liquidação (objecto da presente impugnação) foi efectuada com base nos elementos de que a Direcção Geral de Contribuições e Impostos dispunha, sobre os rendimentos da categoria B (IRS), determinada com as regras do regime simplificado de tributação, com aplicação do coeficiente mais elevado previsto no n.º 2 do art. 31º - cf. teor do doc. de fls. 48 do PA apenso aos autos.

15.º- Foi dispensada a audição da recorrente (ora impugnante) no âmbito do procedimento do recurso hierárquico - cf. teor do doc. de fls. 52 do PA apenso aos autos.

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora Recorrente contra o despacho de indeferimento do recurso hierárquico que interpusera na sequência do indeferimento da reclamação graciosa que deduzira contra a liquidação oficiosa de IRS referente ao ano de 2006 e inerentes juros compensatórios, liquidação que provém da falta de entrega da respectiva declaração de rendimentos.

Tal impugnação tinha por causa de pedir o vício de preterição do direito de audição no âmbito do recurso hierárquico e a errónea quantificação da matéria tributável. Com efeito, na petição inicial a Impugnante insta, por um lado, pela anulação da decisão proferida em sede de recurso hierárquico por preterição da formalidade prevista no art. 60º, n.º 1, alínea b), da LGT, e, por outro lado, pela anulação do acto de liquidação em si por errónea quantificação da matéria tributável, na medida em que face à sua actividade de comércio a retalho em supermercados e hipermercados e o que dispõe o art. 31º do CIRS, o rendimento tributável devia ter sido calculado segundo o coeficiente 0,20 do valor de vendas e mercadorias, e não através do coeficiente de 0,65 aplicado na liquidação impugnada.

Todavia, a sentença recorrida julgou a impugnação improcedente, por entender, em suma, que *«Resultado dos factos provados que, no processo de reclamação graciosa foi concedido à ora impugnante o direito de audição prévia. Direito esse, que a ora impugnante não exerceu.*

Da análise da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, resulta que os factos e o direito em que se baseou a decisão de recurso hierárquico foram os mesmos em que se baseou a decisão de reclamação graciosa. Pelo que, a não concretização do direito de audição prévia no recurso hierárquico não consubstancia formalidade essencial conducente a vício de procedimento, por ausência de fundamentos novos. (...).

Acresce que, a lei prevê a dispensa da audição do contribuinte no caso de a liquidação se efectuar oficiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentar a declaração em falta, sem que o tenha feito - cf.art.60º, n.º 2, alínea b), da LGT», e que, «(...) resulta dos autos que, a administração tributária socorreu-se dos elementos quantitativos existentes, fornecidos pela impugnante, em sede de IVA.

Deste modo, pode dizer-se que, fez prova plena dos pressupostos da liquidação impugnada.

A aplicação do coeficiente mais elevado aos rendimentos conhecidos a tributar em sede de IRS, face à não apresentação da declaração de rendimentos por parte da impugnante, resulta do disposto nos n.ºs 2 e 3 do art.76º do CIRS.».

No presente recurso, sem pôr em causa a argumentação e o conteúdo decisório da sentença, a Recorrente limita-se a sustentar que ela é nula por omissão de pronúncia, porquanto não apreciou a questão da caducidade da liquidação que suscitara nas alegações finais que apresentou nos termos e para os efeitos previstos no art. 120º do CPPT.

Daí que a única questão que a ora Recorrente coloca à apreciação deste Tribunal seja a de saber se a sentença é nula por omissão de pronúncia – por não ter apreciado a questão da caducidade da liquidação por si suscitada nas alegações previstas no art. 120º do CPPT.

Vejamos.

Segundo o disposto no art. 125º, n.º 1, do CPPT, em consonância, aliás, com o disposto no art. 668º, n.º 1, alínea d), do CPC, é nula a sentença quando ocorra *«a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer».*

Esta nulidade está directamente relacionada com o dever que é imposto ao juiz, pelo artigo 660º n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC), de resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, e de não poder ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras, determinando a violação dessa obrigação a nulidade da sentença.

Significa isto que, nos termos do art. 660º, n.º 2, do CPC, impende sobre o juiz a obrigação de conhecer de todas as questões que sejam suscitadas pelas partes, nos termos definidos no art. 264º do CPC, bem como daquelas que sejam do conhecimento oficioso.

No caso vertente, trata-se de uma impugnação judicial, cujo formalismo processual vem definido nos arts. 103º a 134º do CPPT, iniciando-se com a entrega de uma petição inicial com os contornos definidos no art. 108º do referido diploma legal. É nesta peça processual que o impugnante desenha e define os contornos do pleito, expondo as questões de facto e de direito que fundamentam o pedido, colocando, em suma, as questões que pretende ver dirimidas e que, com excepção daquelas que sejam do conhecimento oficioso, balizam a pronúncia do tribunal.

Ora, como se evidencia na petição inicial, a fls. 4 e segs., a impugnante invocou, como fundamentos da sua pretensão, a preterição do direito de audição e a errónea quantificação da matéria colectável. E apenas suscitou a questão da caducidade do direito à liquidação nas alegações que produziu nos termos e para os efeitos do art. 120º do CPPT.

Todavia, tais alegações destinam-se a discutir a matéria de facto e as questões jurídicas que são já objecto do processo, o que torna, em princípio, inadmissível a invocação superveniente de novos vícios nessa peça processual. Conforme muito bem refere JORGE LOPES DE SOUSA, no Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 5ª ed., Vol. I, pág. 783, «*A indicação do pedido ou pedidos e dos factos em que se fundamentam, bem como a indicação dos vícios que o impugnante imputa ao acto impugnado deve ser feita na petição, não podendo, posteriormente, em regra, formular-se novos pedidos ou invocados novos factos ou imputados outros vícios, designadamente nas alegações previstas no art. 120º deste Código.*

Este entendimento, que tem vindo a ser adoptado quase generalizadamente pelo STA, baseia-se no princípio da estabilidade da instância (art. 268º do CPC) e no ónus imposto ao impugnante de expor na petição de impugnação os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido (nº 1 deste art. 108º).

Por outro lado, os vícios geradores de mera anulabilidade, só podem ser arguidos no prazo previsto na lei (art. 136º, n.º 2, do CPA), pelo que se não forem imputados ao acto nesse prazo, o interessado perderá o direito de os arguir.

Assim, só em casos excepcionais, quando se esteja perante questões de conhecimento oficioso ou quando factos subjectivamente supervenientes para o impugnante lhe proporcionem a tomada de conhecimento de vícios de que não podia ter conhecimento no momento da apresentação da petição, será permitido ao impugnante invocar novos factos ou imputar novos vícios ao acto impugnado, o que está em sintonia com o preceituado no art. 506º do CPC, sobre a admissibilidade de articulados supervenientes, que deve ser subsidiariamente aplicável, com adaptações, ao processo de impugnação judicial, por força do disposto na alínea e) do art. 2º do CPPT.»

Ora, a questão da caducidade do direito à liquidação do imposto, tal como vem configurado pela Impugnante - traduzida no facto de a liquidação lhe ter sido notificada para além do prazo de três anos - representa uma questão jurídica e não um facto subjectivamente superveniente. Constitui, aliás, um vício de violação de lei susceptível de levar à anulação do acto de liquidação quando invocado no prazo legal para a dedução de impugnação judicial previsto no art. 102º do CPPT. Tal vício não foi, porém, invocado nesse prazo - pois que não foi articulado na petição inicial - nem se mostra alegado ou indiciado que a impugnante não teve nem podia ter tido conhecimento dos factos que sustentam tal vício na data da apresentação da petição.

Por outro lado, como é jurisprudência uniforme deste STA ⁽¹⁾, a questão da caducidade do direito à liquidação não é do conhecimento oficioso, e, por conseguinte, teria de ser suscitada pelo impugnante em sede de petição inicial. E, não o tendo sido, era vedado ao tribunal conhecer de tal questão.

Deste modo, e uma vez que a omissão de pronúncia só ocorre quando o tribunal não se pronuncie sobre questão de que devesse conhecer, não pode proceder a arguida nulidade.

Improcedem, consequentemente, as conclusões das alegações do recurso.

4. Face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

⁽¹⁾ Cfr., entre outros, os acórdãos n.º 503/03, n.º 564/02, n.º 1178/04, proferidos pelo Pleno respectivamente em 18/6/2003, 7/7/2004 e 18/5/2005, e os acórdãos n.º 361/05, n.º 913/05, n.º 458/08, n.º 264/09, n.º 761/09, n.º 1018/11 e 251/12, proferidos pela Secção, respectivamente em 2/11/2005, 25/1/2006, 29/10/2008, 13/5/2009, 25/11/2009, 25/1/2012 e 26/9/2012.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.**Assunto:**

Recurso de revista excepcional. Requisitos.

Sumário:

- I — O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA apenas incide sobre decisões proferidas em 2.ª instância pelo Tribunal Central Administrativo, não podendo, por conseguinte, ter por objecto o conhecimento de questão de que o tribunal recorrido, julgando tratar-se de questão nova que não é de conhecimento oficioso, não conheceu.*
- II — Tal recurso de revista não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas «como uma válvula de segurança do sistema», pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- III — À luz da apontada disposição legal, está excluído desse recurso o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos, mesmo que se situe na distribuição do ónus da prova e nas regras que sobre essa distribuição resultam do Código Civil, quando a questão colocada não se enquadra na ressalva contida na parte final do n.º 4 do artigo 151.º do CPTA.*
- IV — Além de que, nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, está ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas àquela matéria de facto.*

Processo n.º 929/13-30.

Recorrente: A....., L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., LDA., com os demais sinais dos autos, veio interpor recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte que negou provimento ao recurso jurisdicional que havia interposto da sentença prolatada pelo TAF de Braga, de improcedência da impugnação judicial deduzida contra os actos de liquidação adicional de IRC referentes aos exercícios de 2006 e 2007.

1.1. As alegações mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

I) Dispõe o artigo 150º, n.º 1, do CPTA que “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”.

II) Temos assim dois requisitos alternativos que fundamentam a interposição deste recurso que permitem o seu acesso por três vias possíveis: importância fundamental pela relevância jurídica, importância fundamental pela relevância social e melhor aplicação do direito.

III) Destarte, deve o Tribunal, em função da promoção da justiça e da tutela jurisdicional efectiva, apreciar a verificação destes requisitos.

IV) Para Rosendo Dias José “O Legislador ao permitir o recurso para terceira apreciação de uma causa quando a questão jurídica ou social se revista de importância fundamental não pode ter deixado de considerar neste patamar os direitos que a Constituição consagra como fundamentais, isto é o núcleo dos direitos, liberdades e garantias do Título II, Parte 1, da C.R.P. e os princípios gerais do Título 1” bem como os direitos cuja importância seja equiparável à dos direitos fundamentais e aos demais direitos, mesmo os processuais, desde que preencham os requisitos de elevada importância jurídica ou social”.

V) A Administração Tributária exerce as suas atribuições subordinada à Constituição - artigo 266º, n.º 2 da CRP, na prossecução do interesse público, designadamente, o princípio da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé e de acordo com os princípios tributários,

especificamente, princípio do inquisitório - artigo 58º da LGT; o princípio da verdade material- artigo 6º do RCPIT; princípio da proporcionalidade - artigo 7º RCPIT;

VI) O princípio do Estado de Direito concretiza-se através de elementos retirados de outros princípios, designadamente, o da segurança jurídica e da protecção da confiança dos cidadãos. Tal princípio encontra-se expressamente consagrado no artigo 2º da CRP e deve ser tido como um princípio politicamente conformado que explicita as valorações fundamentadas do legislador constituinte.

VII) Estes princípios assumem-se como princípios classificadores do Estado de Direito Democrático, e que implicam um mínimo de certeza e segurança nos direitos das pessoas e nas expectativas juridicamente criadas a que está imanente uma ideia de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na actuação do Estado.

VIII) No caso sub judice discute-se que a Sra. Inspectora Tributária (no seu Relatório pg. 17 RIT in fine, afirma-o) contactou as inspectoras da DDF Leiria sobre a B....., que lhe afirmaram que estando já a firma referenciada para fiscalização, mas ainda não analisada, iriam (futuro) proceder a acção inspectiva à mesma.

IX) Não aguardando o resultado, as conclusões de tal diligência a efectuar pela DDF Leiria, optou a Sra. Inspectora Tributária da DDF de Braga e atente-se que não estava pressionada pelo tempo, para concluir a acção inspectiva, e proceder por semelhança, relativamente a este fornecedor.

X) Imputando a condição de contribuinte relapso, e desmerecedor de crédito, com base em suposições, parecenças, similitudes, antes mesmo de a prova ter sido produzida por Leiria, decorrente de acção inspectiva que aquela DDF prometeu realizar, ao arrepio das mais elementares regras do direito.

XI) Tal configura, a nosso ver, um erro inultrapassável, ao introduzir na correcção desse exercício - o de 2007, um procedimento resultante de actuação por assemelhação, consubstanciado no facto de ter utilizado para o emitente B'..... Lda, os ilícitos fiscais apurados - DDF de Leiria relativamente a C....., Lda, mas não relativamente à primeira.

XII) Simplifique-se, a B'..... Lda à data da correcção introduzida pelos SPIT de Braga não tinha sido inspeccionada por Leiria, nem existia qualquer informação que a identificasse fiscalmente como incumpridora/sonegadora das suas obrigações fiscais.

XIII) Assim, a ATA violou grosseiramente as garantias dos cidadãos de certeza jurídica, igualdade e direito à defesa.

XIV) Porquanto, no procedimento inspectivo que conduziu às liquidações impugnadas a Administração Tributária não podia incluir o montante das deduções da B....., a menos que a actividade instrutória desenvolvida lhe permitisse concluir com segurança (e não permitia, in casu, por falta de confirmação da DDF Leiria) que às facturas em causa não correspondiam transacções efectivas.

XV) Tendo, apesar disso, procedido às correcções consubstanciadas nas liquidações impugnadas, a administração tributária violou, v.g. os princípios, constitucional e legalmente consagrados, da legalidade, da justiça, do inquisitório, da busca da verdade material, do respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos (cfr. art. 266º, 1 e 2 da CRP, arts. 3º-1, 4º, 6º, 56º e 87º do CPA).

XVI) Ao fazê-lo sem ter fundamentado devidamente a sua decisão — pois, no caso dos autos, ao proceder por antecipação sem aguardar a informação da DDF Leiria, a fundamentação administrativa não é coerente, lógica, nem suficiente —, violou o dever de fundamentação (cfr., v.g., art. 268º-3 da CRP, 124º e 125º do CPA e 77º da LGT).

XVII) Incorreu assim em falta de fundamentação (cfr. art. 125º/2 do CPA), falta essa que invalida a decisão, por nulidade em virtude de faltar ao acto um dos seus elementos essenciais (cfr. art. 133º/1 CPA), ou, ainda que assim não se entendesse, por anulabilidade (cfr. art. 135º do CPA).

XVIII) Neste enquadramento, a Recorrente considera que a preterição do procedimento inspectivo quanto à B'..... Lda., que directamente a afecta e a carregou para a presente lide, viola claramente os princípios antes mencionados e que, sendo a Recorrente, um obrigado fiscal sujeito ao ius imperium da ATA, dever-lhe-iam ter sido facultados todos os meios de defesa, bem como os direitos que lhe assistem.

XIX) Pelo que, é inegável a relevância jurídica e social da pretensão da Recorrente, que se encontra suficientemente demonstrada, devendo, por conseguinte, considerar-se preenchido o primeiro pressuposto de admissibilidade do presente recurso.

XX) Se se entender que o pressuposto da relevância jurídica ou social elencado atrás não se encontra verificado, o que apenas por mera hipótese se admite sem conceder, deve considerar-se verificado o pressuposto de que a admissão do recurso se prefigura claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

XXI) Nas palavras Rosendo Dias José “Podem entrever-se duas vertentes de igual dimensão, uma tendente á melhoria da concretização de certas normas e outra onde têm lugar considerando relacionados com a defesa de concretas situações subjectivas, porventura, flagrantemente maltratadas pelas decisões antecedentes.”

XXII) Assim, a necessidade de melhor aplicação do direito surge não só quando se possa detectar injustiça flagrante no caso concreto, mas também, sempre que se encontrem usos ou formas de inter-

pretar a lei ou de a aplicar que conduzam a indefensão dos direitos ou deficiências de tutela efectiva e também no caso de se estar perante um erro grave de interpretação e aplicação do direito em prejuízo de cidadãos individualizados ou da prossecução do interesse público.”

XXIII) Ora, no caso em apreço, e salvo o devido respeito, a Recorrente é acusada de utilizar as facturas do emitente, B'....., Lda, referindo-se que as mesmas não consubstanciam operações materialmente realizadas, sem que as provas concretas e efectivas de tal hajam sido produzidas.

XXIV) Reforce-se: a inspecção tributária realizada visou a empresa C....., Lda., que detectou pontos de convergência com a B'..... Lda, que por sua vez tinha relações comerciais com a Recorrente.

XXV) Sucede que, ao proceder como procedeu, a AT veio colocar no mesmo “cesto” a B'....., Lda., tratando como igual o que é desigual, pois que esta, na qualidade de emitente das facturas para a Recorrente, nunca foi inspeccionada.

XXVI) Facto que veio a conduzir á flagrante indefensão dos direitos ou deficiências de tutela efectiva em prejuízo da Recorrente e da prossecução do interesse público.

XXVII) Pelo que a AT numa clara intenção de “matar dois coelhos com uma cajadada só”, passe a expressão, atropelou as leis e o procedimento tributário, ferindo de morte os direitos e garantias da Recorrente.

XXVIII) O Tribunal a quo deveria ter ordenado a remessa dos presentes autos à 1ª instância, que deveria ter considerado ilegais as liquidações resultantes do emitente B'....., Lda.

XXIX) Encontrando-se preenchido este segundo pressuposto, conclui-se, desta forma, que se encontram verificados ambos os pressupostos de admissibilidade do recurso de revista previstos no artigo 150º, nº1 do CPTA.

XXX) Porquanto, basta que se verifique um dos critérios para que se admitam os presentes autos.

1.2. A Recorrida apresentou contra-alegações que concluiu da seguinte forma:

1. O presente recurso não preenche os requisitos do art. 150º do CPTA e não deve, pois, ser admitido.

SEM PRESCINDIR

2. O vício de fundamentação formal não foi apreciado pelo TCAN e, em consequência, não pode ser também apreciado pelo STA, que, como tribunal de recurso que é, apenas se pode pronunciar sobre as questões decididas em anteriores instâncias.

3. Aliás, em boa verdade, a fundamentação que a Recorrente discute é a fundamentação substancial e não a formal.

4. Não é exacto que a inspecção tributária tenha recorrido a parecerças, suposições e presunções para efetuar as correções à matéria tributável declarada pela recorrente.

5. Ela recolheu elementos e indícios concretos a partir do sistema informático da D.G.C.I., dos contactos com a DF de Leiria e da análise da própria contabilidade e elementos factuais recolhidos na inspecção à contribuinte.

6. O ato tributário impugnado encontra-se, pois, devidamente fundamentado e deve ser mantido.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público junto do STA emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não devia ser admitido, argumentando, em suma, o seguinte:

«Como resulta da leitura do acórdão recorrido estavam em causa as seguintes questões:

1. Eventual erro de julgamento sobre os pressupostos de facto das LA, na parte relativa às correcções respeitantes às facturas da” B....., LDA”;

2. Erro de julgamento sobre a suficiência e coerência da fundamentação da decisão impugnada, pois as correcções foram realizadas sem aguardar o resultado da acção inspectiva à emitente das facturas;

3. Erro de julgamento quanto à matéria de facto, dado quer foi atribuída força probatória a informações não oficiais e indevidamente fundamentadas e desvalorizada a prova apresentada pela recorrente;

4. Erro na aplicação das normas do ónus probatório;

5. Inconstitucionalidade da norma do artigo 19º e 73 do CIVA.

O TCAN recorrido entendeu que a questão referida em 2, falta de fundamentação, constituía uma questão nova, que não foi colocada ao Tribunal recorrido e, não sendo de conhecimento officioso, não conheceu da mesma por ultrapassar os limites da sua competência.

A recorrente, em sede do presente recurso, vem reiterar o alegado vício de falta de fundamentação ao sustentar que a inspecção tributária da DDF de Braga terminou a acção inspectiva de que foi destinatária sem ter aguardado as conclusões da fiscalização a realizar à “B....., LDA” e que imputou, indevidamente àquela sociedade os ilícitos fiscais relativos à empresa “C....., LDA”.

A questão que a recorrente coloca ao STA é, pois, a repetição da questão que foi colocada ao TCAN e que este se recusou a julgar.

Não existe, assim qualquer decisão que tivesse sido tomada sobre essa matéria, que possa se reavaliada ou revogada pelo STA, pelo que, neste segmento, o recurso não pode ser admitido por

falta de objecto, para além de não se verificarem os requisitos do artigo 150º do CPTA, como infra se demonstrará.

Por outro, sustenta a recorrente que a AT ao concluir a acção inspectiva sem aguardar o resultado da fiscalização a realizar à “B....., LDA” actuou com base em suposições, parecenças e similitudes em consequência violou os princípios constitucional e legalmente estatuídos da legalidade, justiça, inquisitório, busca da verdade material e do respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos.

Esta argumentação, a nosso ver, e ressalvado melhor juízo, não tem sustentação, pois que, no fundo o que está em causa nos autos é a actividade investigatória da inspecção tributária no caso concreto e saber se ela foi ou não adequada e suficiente para a efectivação das correcções efectuadas à matéria tributável declarada pela recorrente.

Se não o foi estaremos perante mera violação de lei susceptível de determinar a anulabilidade do acto tributário e não perante qualquer violação dos princípios da protecção da confiança e da certeza e segurança jurídicas.

Efectivamente inexistente qualquer direito «fundamental» do contribuinte à inalterabilidade da sua situação tributária enquanto não forem inspeccionados todos os sujeitos passivos com mantenha relações comerciais, sob pena de, na prática se inutilizar a actividade de fiscalização, atenta a demora decorrente da multiplicidade interminável de procedimentos inspectivos cruzados.

Ressalvado melhor juízo, não se mostram preenchidos os requisitos do artigo 150.º do CPTA.

De facto, não se verifica uma capacidade de expansão da controvérsia que legitime a admissão da revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática.

De facto, estamos perante uma situação pontual, que não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem revestindo uma importância fundamental do ponto de vista social, que se esgota no caso concreto sem quaisquer efeitos exteriores que justifiquem a intervenção do STA.

Diga-se que, nem a recorrente alega nem se vê que a decisão proferida pelo STA esteja ferida por erro manifesto ou grosseiro.

Finalmente refira-se que “o simples apelo à violação de um direito fundamental do recorrente não é suficiente para atribuir à questão suscitada uma importância fundamental, tomando-se necessário conjugar a natureza do direito fundamental pretensamente violado e forma ou intensidade dessa violação [Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2.ª edição revista, 2007, página 872, Mário Aros de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha].».

1.4. Colhidos os vistos dos Exm^{os} Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

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

Isto é, o preceito prevê *excepcionalmente* recurso de revista para o STA 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*. Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, frisando que ele constitui uma “*válvula de segurança do sistema*” que só deve ser accionada nesses estritos e precisos termos.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua **relevância jurídica ou social**, se revista de **importância fundamental**, ou se a admissão deste recurso seja **claramente necessária para uma melhor aplicação do direito**.

E, como tem sido repetidamente explicado nos inúmeros acórdãos proferidos sobre a matéria, e que aqui nos dispensamos de enumerar, o preenchimento do conceito indeterminado de **relevância jurídica fundamental** verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já **relevância social fundamental** verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

Por outro lado, a **clara necessidade** da admissão da revista para **melhor aplicação do direito** há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de

forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Deste modo, e como repetidamente tem sido afirmado pela jurisprudência, 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, pois que para isso existem os demais recursos, ditos ordinários.

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso vertente.

A Recorrente pretende ver apreciadas as questões da falta de fundamentação do acto tributário impugnado e da violação, por banda da AT, dos princípios constitucionalmente consagrados da justiça, da legalidade, do inquisitório, da busca da verdade material, da certeza jurídica, da igualdade e do direito à defesa, nos procedimentos que conduziram à correcção da matéria tributável do exercício económico de 2007.

O Exm^o Magistrado do Ministério Público, bem como a Recorrida, suscitaram a questão da inexistência de objecto de recurso no que tange à invocada falta de fundamentação do acto, visto que essa matéria não foi conhecida pelo tribunal recorrido.

Com efeito, o tribunal *a quo* rejeitou o recurso quanto à falta de fundamentação, argumentando, a este propósito, o seguinte: «*Como refere ANTÓNIO SANTOS ABRANTES GERALDES (ob. cit., pág. 94), “os recursos constituem mecanismos destinados a reapreciar decisões proferidas e não a analisar questões novas, salvo quando, nos termos referidos, estas sejam do conhecimento oficioso e o processo contenha os elementos imprescindíveis”.* (...)».

Ora, em lado nenhum se apreciou na sentença recorrida o vício de falta de fundamentação que agora é apresentada ao tribunal de recurso.

Na sentença recorrida foi apreciado se a assunção das conclusões de um relatório dos Serviços de Inspeção Tributária de Leiria, sem diligências complementares na Direção Distrital de Finanças de Braga tendentes à confirmação da materialidade das operações integra um vício de falta de fundamentação e viola, assim, o disposto nos artigos 77^o, n.º 2, da Lei Geral Tributária e 62^o, alínea i), do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

No tribunal de recurso pretende-se que se aprecie se a extrapolação, para um fornecedor (no caso, a “B....., Lda.”), das conclusões que o relatório dos Serviços de Inspeção Tributária de Leiria extraiu quanto ao outro fornecedor, importa insuficiência e incongruência na fundamentação.

A questão que ora é colocada ao tribunal de recurso é, por isso, diversa da que tinha sido colocada ao tribunal recorrido. Embora em ambos os casos seja invocada a mesma forma de invalidade, decorre do seu teor que as invalidades têm conteúdos distintos e que nem sequer se sobrepõem entre si.

Dito de outra forma: embora em abstrato seja, em ambos os casos, invocado o vício de falta de fundamentação, verifica-se em concreto que a falta de fundamentação decorre de ilegalidades distintas do ato. Ao tribunal recorrido foi suscitada a falta de fundamentação que, eventualmente, pudesse decorrer da assunção do conteúdo de um relatório de entidade administrativa diversa; ao tribunal de recurso foi invocada a insuficiência ou incongruência de fundamentação hipoteticamente revelada em ilações que o próprio autor do ato pudesse ter extraído desse relatório.

Por outro lado, e estando agora em causa a insuficiência e incongruência da fundamentação, é também evidente que não estamos perante um vício que conduza à nulidade e que seja, por isso, de conhecimento oficioso.

Assim sendo, o recurso é ilegal, neste segmento, e deve ser rejeitado na parte correspondente (2^o vício invocado – conclusões “IV”, “V” e “VII”).

Ora, como claramente transparece das conclusões das alegações da Recorrente, não é o assim decidido que neste recurso a Recorrente controverte. E como se deixou explicado, o recurso de revista excepcional apenas incide sobre as decisões proferidas em 2.^a instância pelo Tribunal Central Administrativo, não podendo, por conseguinte, ter por objecto o conhecimento de questão de que o tribunal recorrido, pelas razões apontadas, não tomou conhecimento.

Razão por que, e sem necessidade de maiores considerações, é inadmissível a revista quanto à mencionada questão da falta de fundamentação.

No demais, a Recorrente alega que a AT violou os princípios constitucionais da legalidade, da justiça, do inquisitório, da busca da verdade material, da certeza jurídica, da igualdade e do direito à defesa, nos procedimentos que conduziram à correcção da matéria tributável em causa, motivo por que o tribunal recorrido deveria ter ordenado a remessa dos autos à 1.^a instância que, por sua vez, deveria ter julgado ilegais as liquidações fundadas na emitente B’....., Lda^a.

Segundo o entendimento vertido no acórdão recorrido, «(...) ao contrário do que a RECORRENTE vem defendendo, os Serviços de Inspeção Tributária de Braga não se ficaram pela recolha e cruzamento

de dados oriundos de Leiria e colhidos naquelas fornecedoras (aos quais só parcialmente aludimos no parágrafo anterior). O ponto 3.2.5.1.2. do relatório é todo ele dedicado à análise de dados obtidos na esfera da RECORRENTE e deles se extraiu, além do mais, que as faturas não observam todos os requisitos legais, que a viatura nelas indicada não tinha a menor capacidade para transportar mercadorias com aquele peso e que o Sr. D..... foi questionado sobre a necessidade da aquisição de ferro e a sua imputação no produto realizado, não tendo sido «capaz de fazer essa imputação custo//proveito ou identificar os respetivos clientes» (ponto 3.2.5.1.2.4. do mesmo relatório).

O que daqui resulta é que a Inspeção Tributária de Braga, alertada pelos serviços homólogos de Leiria para o facto de ambas as empresas fornecedoras utilizarem um programa informático que permite a emissão de faturas com a mesma numeração a clientes diferentes e nenhuma delas ter «funcionários ou compras compatíveis com o volume de faturação» por elas detetado, se pôs em campo e recolheu, por si mesma e junto da própria RECORRENTE, indicadores adicionais de que aquelas faturas «não correspondem a verdadeiros fornecimentos de mercadorias». E que, apesar do curto período em que decorreram as diligências externas de inspeção (que a RECORRENTE não deixou de enfatizar), ainda houve tempo para confrontar os seus órgãos de gestão com esses dados e convidá-los a fornecer dados adicionais que pudessem confirmar a veracidade das operações em causa, o que não foi conseguido.

Foi com base nestes factos-índice que a sentença recorrida sancionou as conclusões do relatório e a legalidade das correções. Ou seja, o tribunal de primeira instância concluiu pela existência de indícios fundados de que a declaração de rendimentos e os dados da escrita da ali Impugnante dos exercícios em causa, não refletiam, naquela parte, a sua matéria tributável real e que, por isso, a administração tributária havia validamente elidido a presunção de verdade a que alude o n.º 1 do artigo 75º da Lei Geral Tributária. Dando, assim, com base nesses indicadores, cumprimento ao ónus que sobre si recaía e a que alude genericamente o artigo 74º, n.º 1, da mesma Lei.

Conclusão que, analisando agora o conjunto desses indicadores à luz das regras da experiência e do senso comum, importa confirmar. As dificuldades evidentes na obtenção de dados cruzados junto das referidas fornecedoras, que permitissem comprovar a materialidade das operações a montante, conjugada com a exiguidade de elementos mencionados nas próprias faturas e a detetada impossibilidade de a viatura transportar artigos com o peso indicado nas referidas faturas, seria suficiente para justificar o alargamento do dever de colaboração da inspecionada no sentido de fornecer justificações cabais e dados adicionais que permitissem confirmar a materialidade dessas operações — artigo 59º, n.º 4, da Lei Geral Tributária. E a declarada incapacidade de justificar essa aquisição com a imputação no produto realizado ou identificação dos respetivos clientes só vem confirmar que a RECORRENTE não correspondeu a esse dever e que a administração tributária também e encontra impossibilitada de proceder à sua confirmação a jusante.

A partir daqui, elidida que estava a presunção de verdade que assentava na sobredita aparência de colaboração, a RECORRENTE já não podia remeter-se para o teor dessas faturas ou recibos correspondentes. Restava-lhe fazer um esforço adicional de reconstituição do processo produtivo em que enquadraram essas mercadorias ou de fornecimento de outros dados objetivos e externamente confirmáveis, suscetíveis de confirmar as aquisições ou de, pelo menos, gerar dúvida fundada sobre as conclusões do relatório.

Justificações que - adiante-se desde já - a RECORRENTE não apresentou.

Em vez disso, insistiu no facto de os serviços estarem titulados nas ditas faturas e das operações estarem devidamente escrituradas. Remetendo, assim, quer a administração tributária quer o tribunal para os elementos da escrita como se ainda beneficiasse da presunção de verdade e se estes não se tivessem deparado com a impossibilidade de confirmar a materialidade dessas operações.

Refutou veementemente as acusações da administração tributária, com ênfase e indignação, apelando à sua boa imagem e pelo seu importante papel na economia nacional. Mas não se prestou a rebater essas acusações com dados concretos, nem a demonstrar que o seu comportamento junto da administração tributária é compatível com a imagem que apregoa.

Acusou, por sua vez, os Serviços de Inspeção Tributária de Braga que nada fizeram para a descoberta da verdade e que já tinham, à partida, a conclusão elaborada. Afirmção que apoia integralmente na circunstância de as diligências inspetivas externas terem ocupado apenas dois dias úteis. Mas nada contrapôs às diligências que aqueles serviços ainda tiveram tempo de realizar junto do seu sócio-gerente, Sr. D....., no sentido de esclarecer a verdade sobre essas operações e fornecer dados adicionais que as pudessem confirmar.

Qualificou de absurda e inaceitável a relação obtida entre o valor das faturas em causa e o peso das mercadorias nelas mencionadas. Mas não justificou as suas afirmações com dados objetivos que evidenciassem o excesso. E olvidou que o verdadeiro objetivo do cálculo da administração tributária foi o de estimar o peso total das mercadorias representadas nas faturas e demonstrar que era mais de quatro vezes (!) superior ao peso máximo que a viatura também ali mencionada poderia transportar, e que nem o coeficiente de peso de 0,85 (que avançava no artigo 27º da douda petição inicial) poderia explicar mininamente.

Importa agora acrescentar que não foi diferente a postura que adotou no presente recurso.

Em vez de enfrenar os indicadores obtidos, a que já acima fizemos referência e que o tribunal recorrido relevou, insistiu que o facto de a visita de fiscalização ter durado dois dias evidencia um pré-juízo da administração. Citando, de nomeada, princípios do procedimento tributário que teriam sido postergados com tamanha celeridade procedimental (como os da legalidade, da igualdade e da proporcionalidade), mas sem explicar minimamente como é que tais princípios se incompatibilizam com tal procedimento. No que também não se concederia, porque não existe norma legal que aponte para uma duração mínima do procedimento ou para técnicas de auditoria específicas que não pudessem ser realizadas nesse prazo; porque também não há notícia de que outros sujeitos passivos inspecionados tivessem, em idênticas circunstâncias, sido brindados com inspeções mais longas ou mais extensas; e porque não há qualquer evidência de que uma inspeção mais demorada fosse, por si só, condição necessária e adequada ao surgimento de explicações cabais para as incongruências da sua escrita, que nem agora se revelaram.

Em vez de explicar cabalmente como é que as viaturas identificadas puderam transportar a carga mencionada nas faturas em causa, enredou-se novamente em considerações sobre a validade das amostragens, agora reforçadas com a circunstância de não incluírem chapas equivalentes, mas sem alguma vez afirmar sequer que o coeficiente de peso dessas mercadorias constituiria razão suficiente para concluir que as viaturas mencionadas nas faturas as poderiam transportar.

Sem refutar a afirmação, imputada aos seus órgãos de gestão, de que a origem das faturas emitidas pela “E....., Lda” em 2007 e a “E’....., Lda” é a mesma (nem os demais indicadores do relatório que o confirmam e a que já acima fizemos alusão), qualificou de «um erro inultrapassável» a inclusão de umas e outras no mesmo lote, suportada em indicadores comuns, sublinhando que tal procedimento configura a «integração de lacunas por analogia», que «é sempre proibida em direito fiscal». Raciocínio que nunca conseguiríamos acompanhar porque a proibição da analogia, a que alude o n.º 4 do artigo 11º da Lei Geral Tributária se refere ao procedimento de aplicação de normas jurídicas a situações de facto que não cabem na respetiva previsão, mas que deveriam caber por identidade de razão. E não ao procedimento lógico e pré-jurídico (no sentido de que precede a aplicação de qualquer norma) de extrair conclusões de facto a partir de situações e comportamentos apuradas junto de outros contribuintes.

Sem enfrentar os demais indicadores supra aludidos, preferiu enquadrá-los numa «situação especial de comercialização» (ponto 37º das doudas alegações de recurso), um «negócio de oportunidade» (ponto 38º) suficientemente apelativo para que fosse aceite o pagamento em dinheiro e assim declinado o cumprimento do artigo 63º-C, n.º 3, da Lei Geral Tributária, do que, aparentemente, não adviria algum dano para a boa imagem de que no artigo 10.º da douda petição se afirmou credor.

Sem alguma vez negar que o seu sócio-gerente tivesse sido inquirido no decurso do procedimento inspetivo e convidado a justificar a necessidade da aquisição dos produtos mencionados nas faturas e a indicar o destino que lhes foi atribuído, a RECORRENTE remata dizendo que a administração tributária deveria ter procurado esclarecer as suas dúvidas ou renunciar às correções. Ao que só podemos contrapor que foi precisamente o facto de a fiscalização não ter logrado obter os devidos esclarecimentos, apesar de ter sido dada a oportunidade para tal, que veio reforçar as conclusões do relatório e atestar a legalidade dessas correções.

Termina a RECORRENTE dizendo que, ainda que a prova produzida não trouxesse certezas quanto ao desacerto das correções, deveria ter semeado a dúvida fundada sobre a legalidade da atuação da administração e das suas conclusões. E, assim, levado a Mm Juiz a quo a anular o ato impugnado nos termos do artigo 100º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Só que a dúvida tem também que se fundar em dados objetivos e externamente confirmáveis, que levem a questionar a existência do facto tributário. Reunidos suficientes indícios de que as faturas em causa não titulam verdadeiras transações, caberia à RECORRENTE apresentar outros factos de sinal contrário e que, não sendo embora suficientes para atestar a sua veracidade, permitissem ao menos concluir que a sua apreciação conjunta é suscetível de interpretação diversa e suporta outras conclusões. E o menos que se pode dizer é que a Recorrente se tenha prestado a fornecer quaisquer dados adicionais sobre os verdadeiros contornos das operações.

Improcedem, assim, as conclusões “I” a “III”, “VI” e “VII” e “IX” a “XII”, pelo que se nega provimento ao recurso nesta parte.».

Insiste, contudo, a Recorrente, que a actividade instrutória de que foi alvo não permitia concluir e julgar que as facturas em causa não correspondiam a transacções efectivamente realizadas, continuando a defender que essa conclusão assentou somente em suposições suportadas em inspeção realizada noutra empresa, motivo por que as liquidações impugnadas seriam ilegais, afrontando, designadamente, os princípios constitucionais da legalidade, da justiça, do inquisitório, da busca da verdade material, da certeza jurídica, da igualdade e o seu direito de defesa, e, nesta circunstância, entende que a revista deve ser admitida, tanto por a questão assumir relevância jurídica ou social, como para uma melhor aplicação do direito.

O que significa que, relativamente a esta questão, o recurso acaba por se reconduzir a uma divergência quanto à interpretação dos factos-índice dados como provados e quanto às ilações que as instâncias deles retiraram, o que constitui uma *questão de facto*, pois como vem sendo entendido pela doutrina e pela jurisprudência, as ilações ou conclusões extraídas pelo julgador da matéria de facto integram-se ainda no domínio da actividade da fixação da matéria de facto, tendo em conta que para formular essas ilações e juízos de valor é necessário utilizar regras da vida e da experiência comum, e não a apreciação directa ou indirecta de qualquer norma jurídica ou aplicação da sensibilidade ou intuição jurídica.

Como assim, saber se efectivamente ocorreram, ou não, as transacções que na escrita da recorrente aparecem tituladas pelas facturas acusadas de falsas, isto é, se os elementos indiciários apontados pela AT e enunciados no probatório, permitem inferir, com uma grau de probabilidade elevada, a simulação das operações subjacentes àquelas facturas, é *questão de facto* subtraída ao conhecimento do tribunal neste recurso de revista, porquanto o art. 150º, n.º 4, do CPTA expressamente dispõe que «*O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova*».

Em suma, a existir erro de julgamento, tal erro não se reporta ao quadro legal que disciplina a inspecção tributária, mas à prova dos factos objectivados no relatório que dela resultou, pelo que não se trata de questão de direito com relevância que ultrapasse a fronteira da controvérsia particular destes autos.

Por outro lado, a questão tem natureza casuística, estando dependente, além do mais, da análise dos elementos de prova e da relevância que lhes foi dado pelo Julgador para efeitos de apreciação da questão (de facto) de saber se a actividade instrutória desenvolvida pelos serviços de inspecção da AT permite ou não julgar como verificados os pressupostos que determinaram a correcção e a liquidação adicional de imposto, não se encontrando, assim, preenchidas as características de generalidade, complexidade e susceptibilidade de generalização da controvérsia inerentes às questões que legitimam a interposição do recurso excepcional de revista.

Finalmente, também não se visiona, na apreciação feita no acórdão recorrido, um erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica, ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, que imponha a admissão da revista como claramente necessária para uma melhor aplicação do direito. E as questões de constitucionalidade devem, em princípio, ser colocadas perante o Tribunal Constitucional, não se devendo transformar o recurso de revista numa instância comum da constitucionalidade para as matérias administrativas e tributárias, isto é, metamorfosear um recurso excepcional num recurso comum para as matérias de constitucionalidade.

Por todo o exposto, não correspondendo o recurso excepcional de revista à introdução generalizada de uma nova instância de recurso e não podendo ser utilizado para a imputação de erros de julgamento ao acórdão recorrido sem a verificação dos requisitos previstos no art.º 150º do CPTA, não pode ser admitido o presente recurso.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que integram a formação referida no n.º 5 do artigo 150º do CPTA, em não admitir a revista.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Valente Torrão* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Recurso de Revista Excepcional. Requisitos.

Sumário:

I — O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA só é admissível se for claramente necessário para uma melhor aplicação do direito ou se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental.

- II — *Não se justifica, à luz da apontada disposição legal, a admissão de revista para reapreciar a questão de saber se, em concreto, a idoneidade da fiança destinada a suspender a execução fiscal deve ser aferida em face da capacidade do fiador para se obrigar, e do valor do seu património, em que se incluem activos líquidos e ilíquidos, ou se, na apreciação dessa idoneidade, deve ser seguido o critério da capacidade financeira do fiador para solver a dívida em curto prazo, atendendo, designadamente, ao tipo, natureza e composição do seu património.*
- III — *Nem se antevê a necessidade de intervenção do Supremo Tribunal para uma melhor aplicação do direito não só porque a questão não tem suscitado controvérsia na doutrina e na jurisprudência como também porque não se visiona na apreciação feita pelo tribunal recorrido qualquer erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica, ostensivamente errada ou juridicamente insustentável que imponha a admissão da revista como claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*

Processo n.º 1013/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S. A.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA interpõe o presente recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte que negou provimento ao recurso jurisdicional que, por sua vez, havia interposto da sentença que julgara procedente a reclamação judicial que a sociedade executada A....., S.A. deduziu, nos termos do disposto no artigo 276º do CPPT, contra o despacho proferido pelo Substituto Legal do Director de Finanças do Porto, em 07.02.2012, de indeferimento do pedido de prestação de garantia através de fiança a prestar pela sociedade B....., S.A., para efeitos de suspensão da execução fiscal n.º 1821201101008170.

1.1. Terminou as alegações do recurso com o seguinte quadro conclusivo:

1. O presente recurso versa sobre o critério de aferição da idoneidade concreta da fiança prestada para suspensão da execução fiscal.

2. Essa questão tem importância fundamental pela sua relevância jurídica e social.

3. Seguro é, efetivamente, que a presente controvérsia não se confinará aos estreitos limites dos presentes autos e que se reproduzirá em todos os casos em que se mostre necessário avaliar a idoneidade concreta do fiador na sequência das decisões judiciais que concluíram pela admissibilidade abstrata da fiança.

4. A questão preenche, portanto, os requisitos do art. 150.º, 1 do C.P.T.A, pelo que o recurso deve ser admitido.

5. O acórdão em recurso decidiu que os requisitos da idoneidade concreta do fiador se encontram plasmados no art. 633.º, 1 do C.C. e que consistem apenas na sua capacidade para se obrigar e na existência de ativo de valor superior ao da dívida afiançada.

6. A Fazenda Pública entende, ao invés, que a avaliação do fiador deve atender ao tipo, natureza e composição do seu património, aos ónus existentes, ao valor do seu passivo e, sobretudo, à sua capacidade financeira de curto prazo, isto é, à sua solvabilidade.

7. Este último índice é absolutamente determinante já que a fiança tem como objectivo não só proteger o credor contra a depreciação e delapidação do património do devedor no período da suspensão do processo executivo mas também garantir que o credor, no termo daquele prazo, verá rapidamente satisfeito o seu crédito.

8. A jurisprudência do acórdão recorrido que julgou válida a fiança apenas pela relação existente entre o valor do ativo e dos capitais próprios da fiadora e o valor da obrigação afiançada não pode, pois, manter-se.

Termos em que se solicita a sua revogação com as legais consequências.

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não devia ser admitido por não se verificarem os respectivos pressupostos, argumentando, em suma, o seguinte:

«(...) não se verifica uma capacidade de expansão da controvérsia que legitime a admissão da revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática.

De facto, estamos perante uma situação pontual, que não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem revestindo uma importância fundamental do ponto de vista social.

A recorrente nem sequer invoca que a doutrina e/ou jurisprudência se tenham vindo a pronunciar em sentido contrário sobre a questão, tornando, desse modo, necessária a sua clarificação para se obter uma melhor aplicação do direito. (...)

Diga-se, ainda, que, é manifesto que a decisão recorrida não está ferida por erro manifesto ou grosseiro, seguindo, pelo contrário, jurisprudência reiterada do STA.

O STA, nomeadamente, por acórdão de 23 de Abril de 2013 [Proferido no recurso n.º 026/13, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.] decidiu que não preenche os requisitos necessários para a interposição do recurso extraordinário de revista previsto no artigo 150.º do CPTA a questão da apreciação do “critério de aferição da idoneidade concreta da fiança prestada para suspensão da execução fiscal”, tanto mais no caso em que o caso concreto foi decidido com base em apreciação de factos desconsiderados pela recorrente.».

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exm^{os} Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que constitui jurisprudência actualmente pacífica nesta Secção de Contencioso Tributário que o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150.º CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

2. Segundo o disposto no 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 n.º 5 do referido preceito legal.

Tal preceito prevê, assim, a possibilidade recurso de revista excepcional para o STA 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*.

Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, referindo que ele só pode ser admitido nos estritos limites fixados no preceito, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se for ***claramente necessário para uma melhor aplicação do direito*** ou se estivermos perante uma questão que pela sua ***relevância jurídica ou social se revista de importância fundamental***, sendo que esta importância fundamental tem de ser detectada, não perante o interesse teórico ou académico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular.

Deste modo, e como tem sido explicado nos inúmeros acórdãos proferidos por esta formação, que aqui nos dispensamos de enumerar, a ***relevância jurídica fundamental*** deve ser detectada perante a relevância prática da questão, medida pela sua utilidade face à capacidade de expansão da controvérsia, e verificar-se-á tanto em face de questões de direito substantivo como de direito processual, quando apresentem especial ou elevada complexidade (seja em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, seja de um enquadramento normativo especialmente intrincado, complexo ou confuso, seja da necessidade de compatibilizar diversos regimes legais, princípios e institutos jurídicos) ou quando a sua análise suscite dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina.

Já a ***relevância social fundamental*** verificar-se-á quando estiver em causa um caso que apresente contornos indiciadores de que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto e das partes envolvidas no litígio, representando uma orientação para a resolução desses prováveis futuros casos, e se detecte um interesse comunitário significativo na resolução da questão.

Por outro lado, a ***clara necessidade*** da revista para uma ***melhor aplicação do direito*** há-de resultar da repetição ou possibilidade de repetição noutros casos e necessidade de garantir a uniformização do direito, estando em causa matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente e/ou contraditória, impondo-se a intervenção do órgão de cúpula da justiça como condição para dissipar dúvidas e alcançar melhor aplicação do direito. Pelo que a admissão do recurso terá lugar, designadamente, quando o caso concreto contém uma questão bem caracterizada e passível de se repetir em casos futuros e a decisão nas instâncias esteja ostensivamente errada ou seja juridicamente insustentável, ou se suscitem fundadas dúvidas por se verificar uma divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, tornando-se objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Deste modo, e como repetidamente tem sido afirmado pela jurisprudência, 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, pois que para isso existem os demais recursos, ditos ordinários.

Vejam os tais requisitos se verificam no caso vertente.

A questão que a Fazenda Pública, ora Recorrente, pretende dirimir com esta revista é a de saber se, em concreto, a idoneidade da fiança destinada a suspender a execução fiscal deve ser aferida em face da capacidade do fiador para se obrigar e do valor do seu património, em que se incluem activos líquidos e ilíquidos, ou se, na apreciação dessa idoneidade, deve ser seguido o critério da capacidade financeira do fiador para solver a dívida em curto prazo, atendendo, designadamente, ao tipo, natureza, e composição do seu património.

O acórdão recorrido, proferido pelo TCAN, confirmou a decisão proferida em 1ª instância, sustentando que «(...) a garantia foi recusada porque a informação empresarial da fiadora não garantia a existência de património líquido suficiente para que esta pagasse no prazo da sua citação a que alude o artigo 200º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

E é notório que a sentença recorrida não aderiu a este entendimento, visto que afastou a conclusão da administração tributária atendendo, não aos valores dos ativos líquidos, mas ao valor total dos ativos e dos capitais próprios a que acima fizemos referência.

Ora, entendemos que a administração tributária não tem razão. A idoneidade da fiadora não se afere pelo seu património líquido e muito menos pela capacidade de pagamento no prazo fixado no artigo 200º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Em primeiro lugar, o artigo 200º, n.º 2, citado não encerra nenhum pressuposto da idoneidade da fiança, mas as consequências da falta de pagamento do fiador (como, de resto, anuncia a sua epígrafe). A citação e o decurso do prazo de pagamento voluntário do fiador não são pressuposto algum de que dependa a aceitação da garantia, mas pressuposto de que depende a execução dessa garantia.

Mal se compreenderia, de resto, que fosse pressuposto da garantia um incidente da sua execução que nem sequer afeta a sua subsistência: a administração tributária continua a beneficiar da extensão de garantia, quer o fiador pague quer não pague no prazo do pagamento voluntário.

Em segundo lugar, e a despeito do que se anuncia no artigo 52º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, os pressupostos da idoneidade da fiança não se aferem «nos termos das leis tributárias», mas nos termos da legislação subsidiária para que remete o artigo 2º, alínea d) da mesma Lei. Havendo, por isso, que recorrer ao artigo 633º do Código Civil, do qual decorre que a idoneidade do fiador depende da sua capacidade para se obrigar e da existência de bens suficientes no seu património. De salientar que a lei não alude à existência de suficiente património líquido, mas à existência de bens suficientes, que abrange todo o seu património, líquido e ilíquido.

Mal se compreenderia, também, que valesse como garantia a penhora de bens do devedor necessários para assegurar o pagamento da dívida, antes da sua liquidação através da venda (artigo 199º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário), mas já não pudesse valer para garantia o património do fiador que, não sendo líquido, fosse suscetível de penhora.

Absurdo ainda maior seria não dispensar o executado da prestação da garantia por ser detentor de património suficiente, ainda que ilíquido (cfr. n.º 4 do art. 52º da Lei Geral Tributária), e não admitir a fiança que este apresentasse porque o património suficiente do fiador não é líquido.

De todo o exposto decorre que a idoneidade da fiança não se afere pelo valor do património líquido da sociedade fiadora nem pela sua capacidade de liquidar a dívida no prazo da sua citação, revelada no momento da aceitação.

Resta acrescentar que, tal como se enfatizou na sentença recorrida, o valor dos ativos da fiadora revelados na informação empresarial simplificada que serviu de base à decisão reclamada são muito superiores ao valor da dívida exequenda e do acrescido. Valor esse que é suficientemente expressivo para compensar a eventual incerteza que possa ter sido introduzida pelos critérios de avaliação do Sistema de Normalização Contabilística.».

Ora, em tal acórdão, que confirmou, aliás, o decidido em 1ª instância, não é possível surpreender qualquer erro grosseiro, sendo que a tese nele explanada não tem, sequer, suscitado controvérsia ou dúvidas a nível da jurisprudência e/ou da doutrina. Com efeito, esta mesma jurisprudência tem vindo a ser também uniformemente seguida pelo STA – cfr. os acórdãos de 15/2/2012, no processo n.º 0126/12, de 14/3/2012, no processo n.º 0208/12, de 27/6/2012, no processo n.º 0654/12, de 12/9/2012, nos processos n.º 0866/12 e n.º 0908/12, de 19/9/2012, nos processos n.º 0897/12 e n.º 909/12, de 10/10/2012, no processo n.º 0916/12, em 19/12/2012, no processo n.º 01414/12 e em 14/2/2013, no processo n.º 0108/13.

Não estando a decisão das instâncias ostensivamente errada nem se podendo afirmar que é juridicamente insustentável a tese que nelas foi sufragada, e não se suscitando, tão-pouco, fundadas dúvidas sobre a bondade da decisão por inexistir divisão de correntes doutrinárias ou jurisprudenciais susceptíveis de gerar incerteza e instabilidade na resolução da questão, a admissão desta revista não se pode ancorar numa “*clara necessidade da revista para uma melhor aplicação do direito*”.

Por outro lado, tendo presente o decidido no acórdão recorrido, temos que a questão em análise não se apresenta como particularmente difícil ou confusa do ponto de vista jurídico, não demandando a sua resolução a realização de operações exegéticas de especial dificuldade jurídica, reconduzindo-se antes à análise e aplicação do conceito de fiança, que não revela especial complexidade, até porque

não tem suscitado grandes dúvidas ao nível da jurisprudência e da doutrina, onde tem sido amplamente tratado. O que tudo nos leva a concluir no sentido de que a questão não reveste uma “*relevância jurídica fundamental*” face à definição que acima deixámos explicitada,

Acresce que também não se vislumbra uma “*relevância social fundamental*”, por não se surpreender, no caso dos autos, um interesse comunitário que, pela sua peculiar importância, pudesse levar, por si só, à admissão de revista, já que os interesses em jogo não ultrapassam significativamente os limites do caso concreto.

Deste modo, perante os pressupostos de admissão do recurso previstos no art. 150º do CPTA e a orientação jurisprudencial atrás enunciada, entendemos que não se justifica a admissão da revista.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que integram a formação referida no n.º 5 do artigo 150º do CPTA, em não admitir a revista.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Dulce Neto* (relatora) — *Valente Torrão* – *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Código de Processo Civil. Multa. Fazenda Pública. Artigo 523.º, n.º 2 do CPC.

Sumário:

Nos processos iniciados antes de 1 de Janeiro de 2004, a Fazenda Pública, porque isenta de custas, não está sujeita à multa processual prevista no n.º 2 do artigo 523.º do CPC, aplicável à junção fora dos articulados de documentos relativos a factos alegados na acção ou na defesa.

Processo n.º 1019/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., L.^{da}

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de 12 de Abril de 2013, proferido no âmbito do processo de impugnação judicial que corre termos naquele Tribunal sob o n.º 197/2002, na parte em que condenou a Fazenda Pública em multa de ½ UC pela junção tardia de documentos.

A recorrente conclui as suas alegações nos seguintes termos:

a) Vem o presente recurso interposto do despacho de 12-04-2013 que condenou em multa a FP pela apresentação de documentos fora de prazo, nos termos do art. 523.º, n.º 2 do CPC.

b) Aquando da preparação da inquirição de testemunhas e porque não constavam como Anexo do Relatório da Acção Inspectiva, a FP teve necessidade de pesquisar no processo individual da empresa para o exercício de 1999 documentos relevantes para fazer face ao invocado pela impugnante;

c) É facto que os documentos não foram apresentados com a contestação, embora nesta não sejam alegados parte dos factos comprovados por tais documentos, pelo que relativamente a estes a sua apresentação sempre seria tempestiva;

d) Foi com o intuito de contribuir para a descoberta da verdade material, em estreita colaboração com a justiça, que a FP procedeu à junção de documentos;

e) Não houve por parte da FP malícia ou incúria na sua junção, pugnando mesmo para que os mesmos fossem admitidos antes de se proceder à inquirição das testemunhas;

f) Ainda, assim, a impugnação dos autos foi instaurada em 26-11-2002, sendo que, anteriormente à vigência do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22/12, a qual entrou em vigor em 1/1/2004, bem como do Código das Custas Judiciais, na redacção que ao respectivo art. 2.º foi dada pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27/12, o Estado e as demais pessoas colectivas públicas estavam isentos de custas, decorrendo tal isenção, relativamente aos processos iniciados antes de 12-02-1998, do estabelecido pela alínea a) do n.º 1 do art. 5.º do Regulamento das

Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 449/71, de 26 de Outubro, e nos processos posteriores a 12-02-1998 do estabelecido pelo art. 3.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro;

g) Ora, estando, então, a Fazenda Pública isenta de custas, dúvidas não subsistem de que está, de igual modo, isenta de multa, como acontece no que toca ao art. 145.º, n.º 5 do CPC;

h) Apenas com o art. 6.º do CPTA resulta legalmente previsto o estatuto de igualdade efectiva das partes no processo na aplicação de cominações ou sanções processuais.

i) À luz da jurisprudência do STA e da mais avalizada doutrina, a Fazenda Pública, nos processos instaurados antes de 01-01-2004 por beneficiar da isenção de custas beneficia, igualmente, da não sujeição à multa aí cominada – deve para o efeito ser revogado o duto despacho recorrido e admitidos os documentos sem necessidade de qualquer pagamento de multa.

Nestes termos e nos mais de direito deve o presente recurso ser julgado procedente com a consequente revogação do duto despacho recorrido no que se reporta à condenação em multa, como será de inteira JUSTIÇA!

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

A recorrente acima identificada vem sindicar a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, cuja cópia faz fls. 4, proferida a 12 de Abril de 2013.

A decisão recorrida condenou a recorrente no pagamento de multa processual equivalente a ½ UC, pela apresentação de documentos fora de prazo, nos termos do estatuído no artigo 523.º/2 do CPC.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 10/11, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 690.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

Não houve contra-alegações.

A nosso ver, ressalvado melhor juízo, o recurso merece provimento.

Como resulta dos autos, nomeadamente do número do processo referido a fls. 2 (197/2002), a impugnação foi instaurada em 2002.

Ora, antes da vigência do CPTA, o STA, uniformemente, entendeu que o RPF pode usar da faculdade prevista no artigo 145.º/5 do CPC, isto é praticar actos processuais nos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo, sem pagamento de multa processual. (Neste sentido, entre outros, acórdãos de 2012.10.31 – P.0985/12 e de 2012.12.12 – P. 0627/12, disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt).

Esta situação de isenção alterou-se, radicalmente, com o DL 324/2003, de 27/12, que revogou a TCSTA e o RCPT, na parte relativa a processos judiciais tributários e, eliminou, com as alterações introduzidas no CCJ as isenções de custas do Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais, que constavam das alíneas a), b) e e), do artigo 2.º/1 do CCJ, na redacção do DL 224-A/96, de 26/11.

O CPTA, nos processos administrativos, veio sujeitar o estado e outros organismos públicos ao pagamento de custas (artigo 189.º).

O RCP manteve este regime de sujeição das entidades públicas a custas nos processos administrativos e tributários, pois não constam do seu artigo 4.º

No caso em análise, como já se referiu, a impugnação foi deduzida em 2002, altura em que a Fazenda Pública estava isenta do pagamento de custas.

Nos processos instaurados anteriormente a 2004.01.01, a Fazenda Pública não está sujeita ao pagamento de multa processual pela prática de actos processuais nos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo. (Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição, 2011, I volume, páginas 277/278).

Ora, não vemos razões relevantes que conduzam a que a Fazenda Pública, estando isenta de custas e de multa nos termos do disposto no artigo 145.º/5 do CPC, tenha de pagar multa pela apresentação tardia de documentos, tanto mais que os mesmos, referenciados a fls. 3 são, manifestamente, relevantes para a descoberta da verdade material, princípio que norteia o processo tributário.

A decisão recorrida, a nosso ver, merece censura.

Termos em que, ressalvado melhor juízo, deve dar-se provimento ao presente recurso jurisdicional e revogar-se a decisão recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

4 – Questão a decidir

É a de saber se, em processo instaurado em data na qual a Fazenda Pública gozava ainda isenção de custas processuais, era lícito ao tribunal “a quo” condená-la ao pagamento de multa processual em razão da junção tardia aos autos de documentos tidos por relevantes, *ex vi* do disposto no n.º 2 do artigo 523.º do Código de Processo Civil (CPC) ou se, ao invés, gozando a Fazenda Pública, ao tempo, de isenção de custas deve entender-se ser-lhe inaplicável tal multa processual.

5 – Apreciando

5.1 Da (im)possibilidade de condenação da Fazenda Pública em multa por tardia junção de documentos

O despacho recorrido, no segmento sindicado no presente recurso – condenação da Fazenda Pública em multa (cfr. conclusão a) das alegações de recurso) – é do seguinte teor (fls. 4 dos presentes autos):

«(...)

Assim, atenta a data dos documentos ora juntos, tendo em atenção também o tempo já decorrido na tramitação do Processo, nomeadamente tendo sido já marcada inquirição de testemunhas por 2 vezes, sem que tenham sido juntos tais documentos, considero não justificada a razão para só agora serem apresentados tais documentos, motivo pelo qual condeno a Fazenda Pública em multa de ½ UC pela junção tardia.--/

(...))»

A recorrente Fazenda Pública discorda da decisão de aplicação de tal multa, cuja base legal se encontra no n.º 2 do artigo 523.º do CPC, alegando, em síntese, que embora os documentos não tenham sido apresentados com a contestação *parte dos factos comprovados por tais documentos* não são referidos nesta, *pelo que relativamente a estes a sua apresentação sempre seria tempestiva*, que os juntou *com o intuito de contribuir para a descoberta da verdade material, em estreita colaboração com a justiça*, não havendo *por parte da FP malícia ou incúria na sua junção, pugnando mesmo para que os mesmos fossem admitidos antes de se proceder à inquirição das testemunhas* e, finalmente, que atento a que *a impugnação dos autos foi instaurada em 26-11-2002, sendo que, anteriormente à vigência do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22/12, a qual entrou em vigor em 1/1/2004, bem como do Código das custas Judiciais, na redacção que ao respectivo art. 2.º foi dada pelo decreto-Lei n.º 324/2003, de 27/12, o Estado e as demais pessoas colectivas públicas estavam isentos de custas, decorrendo tal isenção, relativamente aos processos iniciados antes de 12-02-1998, do estabelecido pala alínea a) do n.º 1 do art. 5.º do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 449/71, de 26 de Outubro, e nos processos posteriores a 12-02-1998 do estabelecido pelo art. 3.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro, estando então, a Fazenda Pública isenta de custas, dúvidas não subsistem de que está, de igual modo, isenta de multa, como acontece no que toca ao art. 145.º, n.º 5 do CPC.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal, no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito defende o provimento do recurso, atenta a isenção de custas de que gozava a Fazenda Pública ao tempo em que foi instaurada a impugnação (2002) e não vendo *razões relevantes que conduzam a que a Fazenda Pública, estando isenta de custas e de multa nos termos do disposto no artigo 145.º/5 do CPC, tenha de pagar multa pela apresentação tardia de documentos, tanto mais que os mesmos, referenciados a fls. 3 são, manifestamente, relevantes para a descoberta da verdade material, princípio que norteia o processo tributário* (do parecer *supra* transcrito).

Assim o entendemos também.

Se julgamos ter plena justificação o princípio hoje expressamente consagrado no artigo 6.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) de *igualdade efectiva das partes no processo* também no plano da *aplicação de cominações ou de sanções processuais*, a verdade é que este princípio, e bem assim o da não isenção de custas por parte do Estado e outros organismos públicos, é de aquisição relativamente recente, não vigorando para os processos iniciados em momento anterior a 1 de Janeiro de 2004, como é o que está na origem dos presentes autos - proc. n.º 197/2002 – instaurado em 2002.

Ao tempo em que a impugnação foi deduzida a Fazenda Pública gozava de isenção de custas processuais - *ex vi* do disposto no artigo 3.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Dezembro e do artigo 2.º da Tabela de Custas do Supremo Tribunal Administrativo (TCSTA), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 42.150, de 12 de Fevereiro de 1959 -, constituindo jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que, nos processos em que estava isenta de custas e precisamente em razão de tal isenção, não lhe era aplicável a multa processual prevista no n.º 5 do artigo 145.º do CPC, que apenas passou a ser-lhe aplicável nos processos iniciados após a revogação daquelas isenções, o que ocorreu no dia 1 de Janeiro de 2004, data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro (cfr. o seu artigo 16.º, n.º 1), diploma este que, por força do disposto no n.º 1 do seu artigo 14.º, apenas se aplica aos processos judiciais tributários iniciados a partir da data da sua entrada em vigor (neste sentido os Acórdãos deste STA de 25 de Maio de 2005, rec. n.º 0195/05; de 30 de Novembro de 2005, rec. n.º 0212/05; de 31 de Outubro de 2012, rec. n.º 0985/12; de 12 de Dezembro de 2012, rec. n.º 0627/12; de 18 de Novembro de 2009, rec. n.º 0952/09, de 25 de Novembro de 2009, rec. n.º 0794/09 e de 26 de Maio de 2010, rec. n.º 0259/10, bem como JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume I, 6.ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011, pp.276/278 – anotação 8 ao art. 20.º do CPPT).

Ora, não vemos razão para que este entendimento não seja igualmente aplicável à multa processual prevista no n.º 2 do artigo 523.º do CPC, aplicada pelo despacho recorrido no pressuposto de que os

documentos cuja junção autorizou deviam ter sido apresentados com a contestação da Fazenda Pública, razão pela qual os julgou intempestivamente apresentados e sem justificação para tal.

Mas sendo assim - ou seja, se a Fazenda pública não estava sujeita ao pagamento da multa processual prevista no n.º 2 do artigo 523.º do CPC – então não importará curar se, como alegado, alguns dos documentos terão sido tempestivamente apresentados (porque destinados à prova de factos não invocados na contestação) ou se devia ter-se como justificada a junção tardia dos demais, pois que, mesmo que assim não fosse, nunca a multa em causa seria aplicável à Fazenda Pública atenta a data da instauração da impugnação.

Pelo exposto, impõe-se concluir que o recurso merece provimento.

– Decisão –

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar o despacho recorrido no segmento impugnado (condenação da Fazenda Pública em custas de 1/2 UC).

Sem custas.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Francisco Rothes* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Empreendimento turístico. Benefícios fiscais.

Sumário:

De acordo com o decidido pelo acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de Janeiro de 2013 em julgamento ampliado, nos termos do disposto no art. 148.º do CPTA, no processo n.º 968/12, e que deu origem ao acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 3/2013, a aquisição de unidades de alojamento num empreendimento turístico, ainda que integradas no empreendimento em causa e, por isso, afectas à exploração turística, não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

Processo n.º 1038/13-30.

Recorrente: A. e outra.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 117/12.9BELLE

1. RELATÓRIO

1.1 A. e B. (a seguir Impugnantes ou Recorrentes) recorrem para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a impugnação judicial por eles deduzida contra as liquidações de Imposto Municipal sobre a Transmissão de Bens Imóveis (IMT) e de Imposto de Selo (IS) – Verba 1.1 e na qual pediram a anulação desses actos, sustentando, em síntese, que a aquisição que lhes deu origem beneficia de isenção de IMT e redução de IS por se integrar na previsão do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, aquisição de «*fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística*».

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.3 Os Recorrentes apresentaram a alegação de recurso, que resumiram em conclusões do seguinte teor:

«1- Tratando-se da primeira aquisição de uma fracção integrante de um empreendimento turístico, feita com a opção deliberada de afectar o bem à exploração turística (como resulta claramente de o contrato de cedência de exploração ter sido assinado ainda antes da escritura pública de compra e venda), e mantendo-se a unidade afecta a esta actividade, devem ser aplicáveis a essa aquisição os benefícios fiscais previstos no artigo 20.º do DL 423/83 – isenção de IMT e redução de 4/5 de Imposto do Selo.

2- A posição do Douto Tribunal na sentença ora recorrida, parece, com a devida vênia, resultar da descon sideração da nova realidade jurídica constituída pelo aldeamento turístico, em que se verifica, ao contrário de anteriores situações de aplicação destes benefícios, e para além do promotor, uma pluralidade de proprietários que adquiriram as suas fracções antes da entrada em funcionamento do empreendimento e em que todos exercem, através das unidades de alojamento de que são proprietários, uma actividade turística.

3- O conceito de instalação, em torno do qual gira toda a questão em apreciação, deve, deste forma, ser interpretado de forma dinâmica, e, muito em particular, com consideração dessas novas realidades jurídico económicas.

Nestes termos e nos demais de Direito e com o sempre mui Douto Suprimento deste Venerando Tribunal deve ser dado provimento ao presente Recurso, anulando-se a Doua Sentença recorrida, por ilegal com as demais consequências legais, nomeadamente a anulação da liquidação de IMT, IS e juros compensatórios».

1.4 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto, que identificou a questão decidenda como sendo a da «*interpretação do inciso com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística integrante da previsão da norma constante do art. 20.º n.º 1 DL n.º 423/83, de 5 Dezembro, enquanto pressuposto da isenção de IMT e da redução do Imposto de Selo para um quinto, na aquisição de prédios ou de fracções autónomas*», emitiu parecer no sentido de que o recurso não merece provimento. Isto, com a seguinte fundamentação:

«1. A norma controvertida deve ser interpretada com um duplo sentido segundo o qual:

a aquisição dos prédios ou fracções autónomas deve ser prévia à instalação do empreendimento de utilidade turística;

a instalação do empreendimento turístico precede necessariamente o seu início de funcionamento.

Argumentário:

1.º *O elemento teleológico da concessão do benefício fiscal, consistente na promoção do investimento dirigido à criação de empreendimentos turísticos novos, à remodelação, beneficiação, reequipamento ou aumento substancial da capacidade dos empreendimentos existentes; e não na promoção da aquisição de fracções integradas em empreendimentos já instalados (art. 7.º DL n.º 423/83, de 5 Dezembro);*

2.º *O DL n.º 167/97, de 4 Julho considerava instalação de empreendimentos urbanísticos o licenciamento da construção e ou da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos (art. 9.º);*

3.º *O DL n.º 55/2002, 11 Março fez recuar a data da instalação ao (início do) processo de licenciamento ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção e ou utilização de edifícios ou fracções destinadas ao funcionamento daqueles empreendimentos (nova redacção conferida ao art. 9.º DL n.º 167/97, 4 Julho);*

4.º *O DL n.º 39/2008, 7 Março (novo regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos) revogou os diplomas indicados na alínea precedente sem estabelecer um conceito normativo de instalação de empreendimento turístico;*

5.º *O elemento histórico e o elemento sistemático do diploma apontam inequivocamente no sentido da distinção em progressão cronológica das fases de instalação e de funcionamento e exploração.*

2. A questão decidenda foi apreciada no recente acórdão STA-SCT, de 23 Janeiro 2013, processo n.º 968/12 proferido em julgamento ampliado (art. 148.º CPTA), com fundamentação que merece o sufrágio do Ministério Público e justifica a transcrição do sumário publicado no Diário da República n.º 44-Série I, de 4 Março 2013:

O conceito de instalação, para efeitos dos benefícios a que se reporta o n.º 1 do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, reporta-se à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos e não os adquirentes de fracções autónomas em empreendimentos turísticos construídos/instalados em regime de propriedade horizontal uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação»

A doutrina do acórdão proferido pela formação ampliada foi, posteriormente, reiterada nos acórdãos STA-SCT 23.01.2013 processo n.º 1069/12; 30.01.2013 processo n.º 999/12; 30.01.2013 processo n.º 972/12; 30.01.2013 processo n.º 1003/12; 30.04.2013 processo n.º 973/12.

3. *Aplicação da doutrina do acórdão proferido pela formação ampliada ao caso concreto:*

A aquisição pelos recorrentes em 26 Janeiro 2011 da fracção autónoma com transmissão sujeita à incidência de IMT e de Imposto de Selo foi posterior à instalação do empreendimento turístico onde aquela se situava, o qual dispunha de:

título constitutivo de empreendimento turístico com propriedade horizontal aprovado pelo Instituto do Turismo, IP em 20 Julho 2010 e 24 Setembro 2010;

alvará de utilização para apartamentos turísticos de quatro estrelas emitido pela C.M. Vila do Bispo em 19 Julho 2010;

estatuto de utilidade turística atribuído por despacho do Secretário de Estado do Turismo publicado no Diário da República, II Série, de 31 Dezembro 2010».

1.6 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.7 A questão suscitada pelos Recorrentes é a de saber se a aquisição pelos ora recorridos, efectuada em 2010, de uma fracção autónoma que constitui unidade de alojamento do aldeamento turístico “C.....” e que integra um empreendimento turístico a que foi reconhecido o estatuto de utilidade turística, se destinou ainda à instalação desse empreendimento ou se integra, pelo menos, no processo de concretização dessa instalação, ou se, pelo contrário, o empreendimento já se encontrava instalado à data da aquisição. Dito de outro modo, importa indagar se a primeira aquisição de imóvel integrado em empreendimento a que foi atribuída utilidade turística ainda integra a fase de instalação do empreendimento.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

Na sentença recorrida o julgamento da matéria de facto foi efectuado nos seguintes termos:

«1. Em 19 de Julho de 2010, a Câmara Municipal de Vila do Bispo emitiu o alvará de utilização n.º 152/2010, relativo ao “Aldeamento Turístico C.....”, onde consta a utilização “apartamentos turísticos de quatro estrelas”.

2. Nos dias 20 de Julho e 24 de Setembro de 2010, o Instituto do Turismo, IP, aprovou o título constitutivo do empreendimento turístico com propriedade horizontal designado “Aldeamento Turístico C.....”.

3. Em 31 de Dezembro de 2010, na 2.ª Série do Diário da República, foi publicado o Despacho do Secretário de Estado do Turismo n.º 19.364/2010 no qual, além do mais, foi decidido “1 – Atribuir utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico C.....” e “2 – Fixar a validade da utilidade turística em sete anos (...) ou seja, até 29 de Julho de 2027”.

4. No dia 26 de Janeiro de 2012, A..... e B....., adquiriram a fracção autónoma designada pelas letras BY (Casa), destinada a alojamento turístico, que faz parte do Aldeamento Turístico C.....

5. Os Impugnantes celebraram com D....., SA, na qualidade de entidade exploradora do aldeamento turístico “C.....”, um acordo designado “Contrato de Arrendamento para Exploração Turística” relativo à fracção autónoma identificada em 4.

6. No dia 14 de Janeiro de 2021, foram apresentadas as declarações Modelo 1 n.º 2011/11863 e 2011/21883 para liquidação de IMT e respectivo imposto de Selo Verba 1.1., referente àquela aquisição do direito de propriedade plena da fracção autónoma BY do Aldeamento Turístico C....., na proporção de 50% para cada Impugnante.

7. Com base em cada uma destas declarações foram emitidas – actos impugnados – as liquidações adicionais de IMT e IS que foram notificadas ao Impugnante respectivo nos seguintes termos: “Fica por este meio notificado para, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da data da assinatura do aviso de recepção, solicitar guias neste Serviço de Finanças para pagamento do valor total de € 17.850,00, sendo € 16.250,00 referente a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), e € 1.600,00 de Imposto de Selo, devido pelo facto de ter sido indevidamente reconhecida a isenção do IMT e 80% do Imposto de Selo, nos termos do artigo 20.º do DL n.º 423/83, de 5 de Dezembro, por se verificar que não estão reunidos os pressupostos para aplicação da isenção prevista no referido diploma legal (...)”».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A questão que se suscita no presente processo tem vindo a ser decidida de modo uniforme por este Supremo Tribunal Administrativo, na sequência do julgamento ampliado com a intervenção de todos os juizes desta Secção de Contencioso Tributário, realizado ao abrigo do disposto no art.º 148.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), no processo n.º 968/12, e que deu origem ao acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 3/2013, de 23 de Janeiro de 2013, publicado na 1.ª Série do *Diário da República*, de 4 de Março de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratis/2013/03/04400.pdf>), págs. 1197 a 1217⁽¹⁾.

Foi nesse acórdão, cuja fundamentação o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé adoptou, que se louvou a sentença recorrida.

No processo em que foi proferido o mencionado acórdão estava em causa indagar, tal como nos presentes autos, da ilegalidade dos actos de liquidação de IMT e de Imposto de Selo respeitantes à aquisição de uma fracção autónoma que faz parte de um aldeamento turístico, ou seja, se a mesma reúne todas as condições legais para beneficiar da isenção de IMT e de redução de imposto de selo previstos

no art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, dada a utilidade turística reconhecida àquele aldeamento pelo Senhor Secretário de Estado do Turismo.

A sentença entendeu que não, pois não se verifica «o primeiro requisito cumulativo previsto naquele normativo – aquisição de fracção autónoma com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística –, uma vez que o empreendimento já se encontrava licenciado e apto a funcionar e os Impugnantes actuaram como consumidores finais de um produto turístico posto no mercado pelo promotor, que não como co-financiadores na construção do empreendimento, de modo que a aquisição da fracção já não integrou a fase de instalação do empreendimento, mas a da sua exploração».

Os Recorrentes continuam a sustentar que, tratando-se da primeira aquisição de uma fracção integrante de um empreendimento turístico, feita com a opção deliberada de afectar o bem à exploração turística e mantendo-se a unidade afecta a esta actividade, devem ser aplicáveis a essa aquisição os benefícios fiscais previstos no citado art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 (isenção de IMT e redução de 4/5 de Imposto do Selo).

Ou seja, o que importa determinar é se a primeira aquisição de imóvel integrado em empreendimento a que foi atribuída utilidade turística se destinou ainda à instalação desse empreendimento ou se integra, pelo menos, no processo de concretização dessa instalação, ou se, pelo contrário, o empreendimento já se encontrava instalado à data dessas aquisições.

2.2.2 DO CONCEITO DE INSTALAÇÃO PARA EFEITOS DOS BENEFÍCIOS A QUE SE REFERE O art. 20.º DO DECRETO-LEI n.º 423/83, DE 5 DE 5 DE DEZEMBRO

Como deixámos já dito, a questão foi apreciada e decidida no referido acórdão de 23 de Janeiro de 2013, em julgamento ampliado com a intervenção de todos os juízes desta Secção de Contencioso Tributário, realizado ao abrigo do disposto no art. 148.º do CPTA, o qual, por decisão tomada pela maioria dos Juizes Conselheiros em exercício na Secção, uniformizou a jurisprudência nos seguintes termos:

«O conceito de «instalação», para efeitos dos benefícios a que se reporta o n.º 1 do art. 20.º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, reporta-se à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos e não os adquirentes de fracções autónomas em empreendimentos construídos/instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação»».

Como tem vindo a ser afirmado por este Supremo Tribunal Administrativo em ulteriores acórdãos em que a mesma questão se colocou, «tendo em conta a suprema importância da uniformidade da jurisprudência no âmbito interno dos tribunais, sobretudo em face da segurança e da estabilidade das relações jurídicas a que o direito deve ambicionar e aceder, e que encontra consagração no art. 8.º, n.º 3 do Código Civil – ao impor ao julgador o dever de considerar todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito – cumpre-nos aderir a essa orientação jurisprudencial e aos fundamentos em que se estriba o referido acórdão, vertidos, de forma abreviada mas elucidativa, no respectivo sumário». Sumário que é do seguinte teor:

«I – Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”, sendo que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei” (art. 11.º, n.ºs 1 e 2, da LGT).

II – No âmbito do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelecido no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, o conceito de instalação de um empreendimento turístico compreende o conjunto de actos jurídicos e os trâmites necessários ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística (cfr. Capítulo IV, arts. 23.º ss).

III – Quando o legislador utiliza a expressão aquisição de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação», para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do art. 20.º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não pode deixar de entender-se como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.

IV – Este conceito de «instalação» é o que se mostra adequado a todo o tipo de empreendimentos turísticos e não é posto em causa pelo facto de os empreendimentos poderem ser construídos/instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação».

V – Nos empreendimentos turístico constituídos em propriedade plural (que compreendem lotes e ou fracções autónomas de um ou mais edifícios, nos termos do disposto no art. 52.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março), destacam-se dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessárias a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo.

VI – O legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos (ou re-adaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento.

VII – Quem adquire as fracções não se torna um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da respectiva instalação, uma vez que está a adquirir um produto turístico que foi posto no mercado pelo promotor, seja a aquisição feita em planta ou depois de instalado o empreendimento, como um qualquer consumidor final, tanto mais que as fracções podem ser adquiridas para seu uso exclusivo e sem qualquer limite temporal (no caso de empreendimentos turísticos constituídos em propriedade plural).

VIII – Não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

IX – Este resultado interpretativo é o que resulta do elemento histórico, racional/teleológico e também literal das normas jurídicas em causa.

X – “Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora admitindo a interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF), não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil), para além de que porque representa uma derrogação da regra da igualdade e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante».

Os Recorrentes não aportam novas razões, alegando, em síntese, por um lado, que o julgador devia ter seguido os objectivos constantes da introdução do Decreto-Lei n.º 423/83 e fazer uma interpretação mais actualizada dos princípios dele constantes, o que conduziria a uma decisão de sentido oposto àquela a que chegou e, por outro lado, alegam que a sentença recorrida e o acórdão em que a mesma se baseia enfermam de enorme confusão conceptual entre os conceitos de exploração e instalação, por os decisores não terem tido o cuidado e a preocupação de entender a realidade económica subjacente à instalação de um empreendimento turístico. O essencial da tese que defendem coincide com a tese que consta dos votos de vencido lavrados no referido acórdão.

Assim, em face do art. 8.º, n.º 3, do Código Civil, e tendo em conta que, desde a prolação daquele acórdão, a questão tem vindo a ser apreciada e decidida uniformemente e com o mesmo sentido decisório, em vários outros acórdãos desta mesma Secção, impõe-se-nos, em respeito pela citada orientação jurisprudencial, julgar improcedente o recurso e confirmar a sentença recorrida

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos a seguinte conclusão:

De acordo com o decidido pelo acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de Janeiro de 2013 em julgamento ampliado, nos termos do disposto no art. 148.º do CPTA, no processo n.º 968/12, e que deu origem ao acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 3/2013, a aquisição de unidades de alojamento num empreendimento turístico, ainda que integradas no empreendimento em causa e, por isso, afectas à exploração turística, não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pelos Recorrentes.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — Francisco Rothes (relator) — Valente Torrão — Ascensão Lopes.

(¹) O acórdão pode também ser consultado em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f4a0c005dab5bc0980257b110039c597?OpenDocument>.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.**Assunto:**

Verificação e Graduação de Créditos. Penhora. Privilégio Creditório.

Sumário:

- I — Um dos efeitos da penhora é marcar a data de aferição da preferência dos créditos garantidos por privilégios creditórios, quando a sua eficácia esteja dependente de limites temporais.*
- II — Havendo mais do que uma penhora nos autos, essa aferição deve ser efectuada com referência a todas elas, não havendo fundamento legal para relevar exclusivamente a última.*

Processo n.º 1153/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorridos: A..... e outro.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de verificação e graduação de créditos com o n.º 1132/08.2 BESNT

1. RELATÓRIO

1.1 No processo de verificação e graduação de créditos a correr termos por apenso a uma execução fiscal instaurada contra A..... para cobrança de uma dívida de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) do ano de 2002, vieram o “B....., S.A.” e a Fazenda Pública (adiante Recorrente) reclamar os seguintes créditos para serem pagos pelo produto da venda do bem imóvel penhorado:

- o primeiro, um crédito proveniente de empréstimo garantido por hipoteca sobre o bem penhorado e vendido;
- a Fazenda Pública, créditos de IRS dos anos de 2003 e 2004 e créditos de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) dos anos de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra julgou verificados os créditos reclamados e graduou-os com os exequendos, para serem pagos pela ordem seguinte:

«1.º Créditos reclamados pela FAZENDA PÚBLICA, referentes a IMI dos anos de 2004, 2005 e 2006 e respectivos juros;

2.º Créditos reclamados pelo B....., S.A. e respectivos juros;

3.º Crédito reclamado pela FAZENDA PÚBLICA, referente a IRS do ano de 2004;

4.º Crédito exequendo de IRS de 2000 e respectivos juros;

5.º Crédito reclamado de IMI do ano de 2003».

1.3 A Fazenda Pública interpôs recurso da sentença para este Supremo Tribunal Administrativo, o qual foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

Apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«I) Como se refere expressamente na douda sentença recorrida, “sobre o imóvel em causa nos autos, existem duas penhoras uma datada de 29/12/2006 e outra datada de 30/01/2007”.

II) Assim sendo, verifica-se que os créditos reclamados pela Fazenda Pública respeitantes ao IMI do ano de 2003, inscrito para cobrança em 2004, como se refere na douda sentença recorrida, deveriam ter sido graduados em primeiro lugar, juntamente com os créditos de IMI dos anos de 2004, 2005 e 2006.

III) Isto porque, foi o referido crédito de IMI do ano de 2003 inscrito para cobrança em 2004, num dos dois anos anteriores ao da penhora (2006), cfr. art. 733.º, 748.º, alínea a) e 751.º, todos do CC, gozando os respectivos juros do mesmo privilégio, nos termos do art. 8.º, do Dec. - Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

IV) De modo semelhante, deveria o crédito reclamado pela Fazenda Pública, referente a IRS do ano de 2003, ter sido graduado em terceiro lugar, juntamente com o crédito reclamado referente a IRS do ano de 2004, nos termos do art. 111.º do CIRS, por respeitar a 2003 um dos últimos três anos anteriores à penhora (que teve lugar em 2006).

V) De facto, como se refere no Doudo Acórdão deste Venerando Tribunal, de 02/05/2012, processo 0921/11, 2.ª Secção do STA, consultável integralmente em www.dgsi.pt, cuja doutrina é transponível para o caso dos autos: “o relevo que a lei dá à penhora não a arvora em momento constitutivo do privilégio creditório. Tal como a generalidade das garantias das obrigações, o privilégio constitui um acessório do crédito que se destina a garantir. O que permite concluir que, atento esse carácter acessório, o privilégio se constitui quando da constituição da obrigação do imposto. Do artigo 733.º do CC resulta

que a simples constituição do crédito determina o carácter privilegiado do mesmo, sem necessidade do credor ter que realizar quaisquer outras formalidades”.

VI) Continuando o citado aresto: “A penhora ou acto equivalente são pois actos processuais que não se reflectem no nascimento do imposto, mas apenas na definição da abrangência temporal da eficácia do privilégio”.

VII) E assim: “Se a penhora também tem esta função, a de marcar a data com base na qual se deve aferir a preferência do crédito garantido pelo privilégio no confronto com os demais, não pode deixar de se considerar a segunda ou terceira penhora como momento concretizador da eficácia dos privilégios que se constituíram após a primeira penhora do mesmo imóvel. (...)

As novas penhoras; ainda que efectuadas em processos diferentes, mantêm todas as funções, efeitos e virtualidades que a lei comete a tal acto processual. Mantém-se, desde logo, a função que lhe é própria, de envolver a constituição de um direito real de garantia a favor do exequente, o qual lhe confere o direito de ser pago com preferência a qualquer credor que não tenha garantia real anterior (art. 822.º, n.º 1, do CC). De igual modo, mantêm o efeito de marcar a data de aferição da preferência dos créditos garantidos por privilégios creditórios, quando a sua eficácia esteja dependente de limites temporais” (sublinhado nosso)

VIII) Concluindo: “Deste modo, a penhora sobre os bens penhorados, além de constituir uma garantia real da obrigação exequenda, na medida em que vincula o bem penhorado ao pagamento preferencial dessa obrigação (art. 822.º do CC), serve de ponto de referência à definição do limite temporal que determina o carácter privilegiado do crédito do IMI. Ora, o credor reclamante por penhora posterior nos mesmos bens em execução própria, além da garantia da penhora, tem o privilégio que se concretizou com essa penhora”.

IX) Deste modo, estando documentadas nos autos duas penhoras sobre o mesmo bem, e seguindo a doutrina constante do citado acórdão, que embora referindo-se a uma situação em que na sentença recorrida foi desconsiderada a penhora posterior, considera válidos os efeitos quer desta penhora posterior quer da primeira penhora, deverão ser graduados os créditos reclamados nos termos ora propostos.

X) Refere, contudo, por outro lado, a douda sentença a dado passo, a respeito do crédito exequendo de IRS de 2000, que: “tendo a penhora sido efectuada em 2007 concretamente em 29/12/2006, registada em 02/02/2007]”, e parecendo nessa medida dar relevância constitutiva ao registo, sem para tal ter base legal, cumprirá dizer que discordamos deste entendimento, considerando que a penhora terá de se considerar efectuada em 2006, a data que consta no auto de penhora.

XI) A sentença recorrida, ao assim não entender, apresenta-se ilegal por desconformidade com os preceitos supra mencionados, não merecendo por isso ser confirmada.

Termos em que, com o mui doudo suprimento de V. Exas., deverá ser considerado procedente o recurso e revogada a douda sentença recorrida, como é de Direito e Justiça».

1.4 Não foram apresentadas contra alegações.

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso, revogada a sentença na parte recorrida e graduados os créditos de IMI do ano de 2003 e de IRS do mesmo ano «em 1.º e 3.º lugar, juntamente com os restantes créditos reclamados de IMI de 2004, 2005 e 2006 e IRS de 2004, respectivamente».

Isto, com a seguinte fundamentação:

«Nos termos do estatuído no artigo 122.º/1 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) goza das garantias especiais previstas no Código Civil (CC) para a Contribuição Predial.

Por força do disposto no artigo 744.º/1 do Código Civil, os créditos por Contribuição Predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição.

Ora, como resulta do ponto do probatório a penhora do imóvel foi efectuada em 29 de Dezembro de 2006 e 30 de Janeiro de 2007.

Também, como resulta do mesmo probatório o reclamado crédito relativo ao IMI de 2003 foi inscrito para cobrança em 2004, portanto dentro do limite temporal referido no artigo 744.º/1 do CC.

Assim, por força do estatuído no artigo 744.º/1 do CC, goza de privilégio imobiliário sobre o imóvel (e respectivo produto da venda) penhorado.

Deve, pois, ser graduado em 1.º lugar, juntamente com os demais créditos provenientes de IMI dos anos de 2004, 2005 e 2006.

Nos termos do estatuído no artigo 111.º do CIRS, o IRS relativo aos últimos 3 anos goza de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora.

Assim sendo, o crédito reclamado relativo ao IRS do ano de 2003 deverá ser graduado em 3.º, juntamente com o crédito reclamado de IRS de 2004».

1.6 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.7 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcta interpretação e aplicação da lei quando, em virtude de não ter relevado a data da primeira penhora sobre o bem imóvel (2006), mas apenas a segunda (2007), (i) não graduou o crédito reclamado por IMI do ano de 2003, inscrito para cobrança no ano de 2004, a par com os demais créditos reclamados da mesma proveniência dos anos de 2004, 2005 e 2006 e também (ii) não graduou o crédito reclamado proveniente de IRS do ano de 2003 a par com o crédito reclamado por IRS do ano de 2004.

Dito de outro modo, cumpre averiguar se, perante duas penhoras sobre o mesmo bem imóvel, se deve relevar apenas a última para efeito de apreciar da existência de privilégio imobiliário que esteja sujeito a condição temporal.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida fixou a seguinte factualidade:

«Nos presentes autos de RECLAMAÇÃO DE CRÉDITOS que correm por apenso à execução fiscal instaurada contra A..... (Proc. n.º 1503200501125141 e aps. – Serviço de Finanças de Cascais - 1, para cobrança coerciva de dívidas tributárias provenientes de IRS do ano de 2000, foram reclamados os seguintes créditos:

- Pelo B....., SA., p.i. a fls. 4, a quantia de € 101.037,02, proveniente de contrato de compra e venda e de mútuo com hipoteca que celebrou com o Executado, a que corresponde:

- € 72.204,46, de capital em dívida;

- € 11.675,00, de juros à taxa de 3,25% ao ano, contados desde a data do último pagamento efectuado pelo Executado até à entrada da reclamação em Tribunal;

- € 14.125,28, de cláusula penal;

- € 1.032,01, de Imposto de Selo.

- Pela FAZENDA PÚBLICA, a quantia de € 20.259,74, referente a dívidas provenientes de:

- IRS, referente aos anos de 2003 e 2004, no valor de € 14.178,66 de imposto, € 3.065,13, de juros, e € 152,65, de custas;

- IMI, referente aos anos de 2003 a 2007, no valor de € 2.235,35, de imposto, € 605,06 de juros de mora e € 22,88 de custas.

Nos autos de execução supra referidos foi em 29.12.2006 e 30.01.2007, pela Fazenda Nacional, penhorada a fracção autónoma destinada a habitação, designada pela letra “B”, a que corresponde o rés-do-chão frente, do prédio urbano sito na Rua, n.º,, em São Domingos de Rana, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de, sob o art. 17980, fracção “B” e descrito na Conservatória do Registo Predial de Cascais-1, sob o n.º 7388-B – cfr. Autos de Penhora a fls. 19-20, do PEF e fls. 47-48 dos autos e certidão do Registo Predial a fls. 21 e segs. do PEF.

As penhoras supra referidas, a favor da Fazenda Nacional, foram registadas em 02.02.2007 e 05.02.2007, respectivamente – cfr. certidão do Registo Predial a fls. 21 e s. do PEF.

Os créditos reclamados pelo B....., S.A. encontram-se garantidos por hipoteca sobre o imóvel penhorado, registada em 02.10.2002 – cfr. certidão do Registo Predial a fls. 21 e s. do PEF.

Os créditos reclamados pela ERFPP referentes a IMI, dos anos de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, encontram-se titulados por certidão, tendo sido inscritos para cobrança em 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008, respectivamente – cfr. fls. 31-34 dos autos».

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Numa execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de uma dívida proveniente de IRS e juros compensatórios e na qual foi penhorado um prédio, foi reclamado pelo “B....., S.A.” um crédito proveniente de mútuo garantido por hipoteca sobre aquele prédio e foram reclamados pela Fazenda Pública diversos créditos, provenientes de IMI, uns, e de IRS, outros.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra procedeu à verificação e graduação dos créditos reclamados nos termos que ficaram referidos em 1.2.

A Fazenda Pública insurgiu-se contra essa graduação porque considera que o crédito reclamado proveniente de IMI do ano 2003 deveria ter sido graduado a par com os créditos reclamados da mesma proveniência respeitantes aos anos de 2004, 2005 e 2006 (ao invés de ter sido relegado para o último lugar), bem como que o crédito proveniente de IRS de 2003 (que a sentença não graduou) deveria ter sido graduado a par com o crédito reclamado de IRS de 2004.

Na verdade, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra considerou que os créditos em causa não gozavam de privilégio imobiliário uma vez que, relevando exclusivamente a penhora efectuada em 2007, entendeu que (i) o crédito de IRS do ano de 2003 não respeitava o prazo fixado no art. 111.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ⁽¹⁾ (CIRS) – «relativo aos últimos

3 anos» – e que (ii) o crédito de IMI do ano de 2003, porque inscrito para cobrança no ano de 2004, não respeitava o prazo fixado no art. 744.º, n.º 1, do Código Civil ⁽²⁾ (CC) – «inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores», aplicável *ex vi* do n.º 1 do art. 122.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis ⁽³⁾ (CIMI).

A Recorrente discorda desse entendimento, porque considera que a sentença, para além da penhora que considerou, realizada em 2007, deveria também ter considerado a penhora efectuada em 2006. Se o tivesse feito, como se impunha fazer, verificaria que, ao contrário do que considerou, foram respeitados, relativamente aos créditos por IMI do ano de 2003 e por IRS do mesmo ano, os limites temporais fixados nas normas acima referidas e que estabelecem os privilégios imobiliários de que gozam os créditos daquela proveniência.

Não está em causa que os créditos provenientes de IRS e de IMI gozem de privilégio imobiliário, sendo que a única questão que cumpre dirimir é a de saber se, para efeito de apreciar do requisito temporal estabelecido naquelas normas, se deve ou não relevar a primeira das penhoras efectuadas sobre o bem penhorado nos presentes autos.

Daí que a questão a apreciar e decidir seja a que enunciámos em 1.7.

*

2.2.2 DA RELEVÂNCIA DE TODAS AS PENHORAS NA AFERIÇÃO DA EFICÁCIA DA PREFERÊNCIA DOS CRÉDITOS GARANTIDOS POR PRIVILÉGIOS CREDITÓRIOS, QUANDO DEPENDENTE DE LIMITES TEMPORAIS.

Como resulta do que deixámos dito, no presente recurso está em causa apenas saber se deve relevar-se apenas a última penhora para efeito de verificar se os créditos em causa – IMI de 2003 e IRS de 2003 – estão fora do limite temporal definido pela penhora efectuada no processo. Se assim for, a sentença decidiu bem; se, pelo contrário, houver também de relevar-se a penhora efectuada em 2006, teremos de concluir que a sentença decidiu mal e que aqueles créditos estão dentro do limite temporal que garante a eficácia do privilégio creditório.

Permitimo-nos aqui remeter para o acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de Maio de 2012, proferido no processo com o n.º 921/11, citado pela Recorrente:

«(...) nos termos do art. 122.º do CIMI e art. 744º do CC, os créditos fiscais relativos ao IMI gozam de privilégio imobiliário especial se «inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores».

Como se vê, esta norma estabelece um limite temporal dos créditos garantidos pelos privilégios nela referidos, que tem a sua razão de ser no facto do acréscimo de débitos poder lesar outros credores, que não tenham conhecimento da dívida fiscal, assumindo a data da penhora grande importância na definição dessa abrangência temporal. É por referência à data da penhora que se determina se o crédito é ou não garantido com privilégios creditórios. Deste modo, os créditos de IMI inscritos para cobrança ou nascidos posteriormente à penhora não gozam dos referidos privilégios.

Todavia, o relevo que a lei dá à penhora não a arvora em momento constitutivo do privilégio creditório. Tal como a generalidade das garantias das obrigações, o privilégio constitui um acessório do crédito que se destina a garantir. O que permite concluir que, atento esse carácter acessório, o privilégio se constitui quando da constituição da obrigação do imposto. Do art. 733.º do CC resulta que a simples constituição do crédito determina o carácter privilegiado do mesmo, sem necessidade do credor ter que realizar quaisquer outras formalidades.

A penhora ou acto equivalente são pois actos processuais que não se reflectem no nascimento do imposto, mas apenas na definição da abrangência temporal da eficácia do privilégio. Como refere Salvador da Costa, o privilégio creditório «surge com a constituição do direito de crédito que garante, mas a sua eficácia depende do acto de penhora sobre os bens que são objecto da sua incidência, o que significa que a sua constituição se verifica quando ocorrem os actos ou os factos de que a lei faz depender a sua atribuição, e que se concretizam nos bens penhorado na acção executiva» (O Concurso de Credores, 1998, pág. 171).

Se a penhora também tem esta função, a de marcar a data com base na qual se deve aferir a preferência do crédito garantido pelo privilégio no confronto com os demais, não pode deixar de se considerar a segunda ou terceira penhora como momento concretizador da eficácia dos privilégios que se constituíram após a primeira penhora do mesmo imóvel. As penhoras posteriores sobre o mesmo bem têm relevância processual, como sustar o processo de execução civil (cfr. arts. 871.º e 865.º, n.º 3, do CPC) ou eventualmente a apensação dos diferentes processos de execução fiscal (art. 179.º, n.º 1 do CPPT), e relevância substantiva, servindo de garantia real para legitimar a reclamação de créditos noutro processo de execução (cfr. art. 865.º, n.ºs 3 e 5º do CPC).

As novas penhoras, ainda que efectuadas em processos diferentes, mantém todas as funções, efeitos e virtualidades que a lei comete a tal acto processual. Mantém-se, desde logo, a função que lhe é própria, de envolver a constituição de um direito real de garantia a favor do exequente, o qual lhe

confere o direito de ser pago com preferência a qualquer credor que não tenha garantia real anterior (art. 822.º, n.º 1, do CC). De igual modo, mantém o efeito de marcar a data de aferição da preferência dos créditos garantidos por privilégios creditórios, quando a sua eficácia esteja dependente de limites temporais».

Deste modo, a penhora sobre os bens penhorados, além de constituir uma garantia real da obrigação exequenda, na medida em que vincula o bem penhorado ao pagamento preferencial dessa obrigação (art. 822.º do CC), serve de ponto de referência à definição do limite temporal que determina o carácter privilegiado do crédito do IMI.

Ora, o credor reclamante por penhora posterior nos mesmos bens em execução própria, além da garantia da penhora, tem o privilégio que se concretizou com essa penhora. Se tivermos em conta que a penhora, em regra, é acompanhada da transmissão dos bens do executado livres de todos os direitos reais de garantia que os oneravam (cf. n.º 2 do art. 824.º do CC), compreende-se que o chamamento do credor provido da garantia da penhora noutra execução também possa invocar a garantia real que não seja a própria penhora, mas que com ela se tornou operativa. Como escreve Lebres de Feitas, os credores vêm ao processo «não tanto para fazerem valer os seus direitos de crédito e obterem pagamento, como para fazerem valer os seus direitos de garantia sobre os bens penhorados» (cfr. *Ação Executiva*, 5ª ed. pág. 302). Daí que o credor privilegiado, sob pena de extinção da garantia em consequência da venda forçada, deva reclamar o privilégio, a fim do direito que ele confere ser transferido para o produto da venda sobre que recaía».

Assim, e valendo os considerandos expendidos não apenas para o IMI, como também para o IRS, podemos concluir que os créditos reclamados por IMI do ano de 2003 e por IRS do mesmo ano, estão dentro dos limites temporais definidos pela penhora efectuada em 2006, e, por conseguinte gozam de privilégio imobiliário, de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 744.º do CC, aplicável *ex vi* do art. 122.º, n.º 1, do CIMI e com o disposto no art. 111.º do CIRS, respectivamente.

Por isso, como sustentou a Recorrente devem ser graduados a par com os demais créditos reclamados de cada uma daquelas proveniências e aos quais se reconheceu beneficiarem do privilégio imobiliário.

Face ao exposto, o recurso merece provimento, motivo por que revogaremos a sentença na parte recorrida, respeitante à graduação, que refaremos de acordo com a doutrina que deixámos exposta, tudo como decidiremos a final.

*

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Um dos efeitos da penhora é marcar a data de aferição da preferência dos créditos garantidos por privilégios creditórios, quando a sua eficácia esteja dependente de limites temporais.

II - Havendo mais do que uma penhora nos autos, essa aferição deve ser efectuada com referência a todas elas, não havendo fundamento legal para relevar exclusivamente a última.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência,

a) conceder provimento ao recurso,

b) revogar a sentença na parte recorrida e, em substituição,

c) reformular a graduação nos termos seguintes:

1.º os créditos reclamados pela Fazenda Pública de IMI dos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006;

2.º os créditos reclamados pelo “B....., S.A.”;

3.º os créditos reclamados pela Fazenda Pública de IRS dos anos de 2003 e 2004;

4.º o crédito exequendo.

Sem custas.

*

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

(¹) «Para pagamento do IRS relativo aos últimos três anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente».)

(²) «Os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição».

(³) «O imposto municipal sobre imóveis goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial».

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.**Assunto:**

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA, (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), não se verificam os respectivos pressupostos se a questão suscitada se reconduz, no essencial, à de apreciar divergência de valoração da factualidade provada nos autos e diferenças na fundamentação entre as decisões das instâncias.

Processo n.º 1157/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S.L.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 19/3/2013, no recurso que aí correu termos sob o n.º 06331/13 e em que foi recorrente a impugnante A....., S.L., com os demais sinais dos autos.

1.2. A recorrente Fazenda Pública alega o recurso e termina formulando as Conclusões seguintes:

A) Quanto às questões de saber, 1º) se, nos casos em que são organizadas feiras, salões e genericamente eventos (comerciais) destinados à divulgação de produtos de qualquer natureza, inclusivamente de carácter marcadamente regional, em que nas mesmas são promovidas actividades, espectáculos musicais, de teatro, de cinema, etc. e onde são vendidos bilhetes para a entrada nos mesmos, como é que deve ser encarada a tributação dos mesmos para efeitos de IVA, isto é, se podem esses espectáculos ser tratados com autonomia face à outra actividade de divulgação e venda de produtos que é a finalidade pela qual se realiza a feira, salão ou evento, para efeitos de determinação da taxa de IVA aplicável à venda dos bilhetes, ou se, pelo contrário, como conclui o Acórdão recorrido, se devem considerar sempre esses espectáculos como acessórios sem qualquer tipo de individualidade face à venda de produtos e prestação de serviços que ali são desenvolvidos, para efeitos de aplicação de taxa de IVA, 2º) a de saber se poderia o Acórdão ora recorrido ter mantido a anulação do acto administrativo de liquidação por erro na fundamentação, qualificação jurídica dos factos, pese embora tal manutenção implicar um efeito contrário ao que decorre da lei e ao que foi deliberado, verificam-se os requisitos que permitem a interposição de recurso de revista para o STA, nos termos do art. 150º do CPTA.

B) Uma vez que, tais questões assumem relevância jurídica ou social, aferida em termos da utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo, da interposição do presente recurso a possibilidade da melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do direito, dado que tal questão tem capacidade para se repetir num número indeterminado de casos futuros.

C) Na verdade, a questão acima identificada, assume particular relevância jurídica ou social, atenta não só a questão em si e a natureza do evento realizado “III Salão Erótico de Lisboa” e “Sexy 07” que inclusivamente teve repercussões nos órgãos de comunicação social, como também, que essa questão transcende a própria natureza do espectáculo em si, face ao grande número de eventos, feiras, salões, etc., que se realizam no nosso país destinados à divulgação de um ou mais produtos determinados e nos quais é usual a realização de espectáculos que sempre se pretendem ser de cariz artístico.

D) Até porque a admissão do presente recurso, no caso em concreto, se revela como claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

E) Embora o efeito do decidido pelas instâncias seja o mesmo, ao não terem mantido as correcções e liquidações adicionais feitas pela AT, não houve uniformidade quanto à interpretação da questão jurídica dado que, enquanto a 1ª Instância se preocupou com a natureza do espectáculo em si e procedeu à sua classificação, para efeitos de incidência da taxa reduzida de IVA, como não pornográfico, considerando uma outra legislação que a AT entendia não ser aplicável, já o Acórdão recorrido não se preocupou com a determinação da natureza do espectáculo, considerando que isso era uma falsa questão

e que o que efectivamente interessava era a actividade principal, venda de bens e serviços oferecidos pelos expositores, que a realização de programas e actividades servem para atrair o público e que, por isso, constituem uma actividade meramente acessória interessando, ao invés, a tributação da venda de bilhetes de acordo com a actividade principal de venda de bens ou prestação de serviços.

F) Assim posta a questão pelas duas instâncias que foram chamadas a sobre ela se pronunciar, desde logo ressalta que está em causa uma matéria de interpretação jurídica assaz complexa com diferentes e contraditórias perspectivas na sua análise e nas operações exegéticas que aquelas instâncias efectuaram para decidir como decidiram, que reclama uma intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa em matéria que ainda não foi por este tratada.

G) Ao que acresce que, ao ter deliberado que a natureza do espectáculo era uma falsa questão e que o que efectivamente interessava era a actividade principal, venda de bens e serviços oferecidos pelos expositores, que a realização de programas, actividades servem para atrair o público e que, por isso, constituem uma actividade meramente acessória e que o que interessava para a aplicação de taxa de IVA à venda de bilhetes era a actividade principal de venda de bens ou prestação de serviços, o Acórdão recorrido, salvo o devido respeito, cometeu um erro grosseiro de direito.

H) De facto, o acto administrativo praticado pela AT, ao não admitir a aplicação de uma taxa reduzida de IVA, visou assegurar que a mesma não fosse aplicada a uma operação económica, relativamente à qual essa mesma aplicação não é possível. O, aliás, douto Acórdão recorrido ao considerar que a actividade de realização de programas e actividades no “III Salão Erótico de Lisboa” e “Sexy 07” era meramente promocional e acessória, mas, ao mesmo tempo, ao decidir que as correcções efectuadas pela AT não eram de manter por esta ter incorrido em erro na qualificação dos factos, elegendo o acessório em vez do principal, implica que se mantenha a aplicação de uma taxa reduzida a uma feira comercial ficando Portugal em situação de incumprimento do direito comunitário, já que essa possibilidade não é permitida pela Directiva IVA (as feiras não estão incluídas no Anexo III à Directiva 2006/112/CE que contém o elenco de operações relativamente às quais os Estados-Membros podem aplicar taxas reduzidas de IVA).

I) Verifica-se, pois, igualmente, a necessidade de compatibilizar o regime nacional com o regime comunitário podendo, inclusivamente, o STA, caso assim o entenda, suscitar a apreciação desta questão prejudicial, junto do TJUE.

J) Assim, a aplicação e interpretação uniforme do direito e princípios comunitários, mostra-se como uma questão jurídica de grande relevância impondo-se a revista da decisão proferida em segunda instância, para melhor aplicação do direito e jurisprudência comunitária.

K) Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista, uma vez que o mesmo versa sobre matéria de natureza jurídica complexa, acerca da qual é admissível existirem dúvidas interpretativas na aplicação das normas legais constantes do CIVA e do quadro comunitário, sendo certo, igualmente, que só com a intervenção do STA se assegura a boa aplicação da justiça no caso concreto e uma futura e necessária uniformidade de procedimentos sobre a matéria e se repara a existência de um erro grosseiro na interpretação e aplicação do direito.

L) Quanto ao mérito do presente recurso, o Acórdão ora recorrido fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação da Lista I anexa ao CIVA verba 2.15/a e Anexo III à Directiva 2006/112/CE, aos factos, pelo que, não se deve manter.

M) Ora, em primeiro lugar, vista isoladamente a realização de programas e actividades no III Salão Erótico de Lisboa” e “Sexy 07”, tendo estas um carácter como o que resulta da alínea c) da matéria de facto dada como provada, nunca esta podia ser considerada como tendo a natureza de espectáculo, para efeitos de aplicação de uma taxa reduzida de 5%.

N) Isto tendo em conta o disposto nos art.s 6º e 7º da Portaria n.º 245/83, de 03/03/83 e o disposto no DL 254/76, de 07/04 (anexo 38).

O) Até porque nos mesmos não era permitida a entrada a menores de 18 anos, os nomes dos espectáculos indicavam actividades com conteúdo sexual, a publicidade e divulgação dos espectáculos confirmavam esse conteúdo, os espectadores compravam bilhetes para assistir a um espectáculo que indicava a exibição de cenários de cariz sexual com possibilidade de interacção com os espectadores e mesmo as actividades anunciadas versavam sobre a temática sexual/pornográfica.

P) O que, aliás, perguntado a qualquer destinatário na posição de um “bonus pater famílias” seria pelo mesmo confirmado.

Q) Mais e, em segundo lugar, ainda que a actividade de “espectáculo” realizada na feira seja vista como uma actividade acessória e não principal, como o decidiu a douta decisão recorrida, então há que concluir que, forçosamente, a venda de bilhetes para tais espectáculos também nunca poderia beneficiar de uma taxa reduzida de 5% de IVA.

R) Pelo que, pergunta-se, face a este entendimento será conforme à lei, nacional e comunitária, anular as liquidações efectuadas pela AT que apenas visaram corrigir o facto de os bilhetes de entrada no evento incluírem a taxa reduzida de 5% de IVA?

S) Julga-se que não. É que a aplicação das taxas de IVA constitui actos estritamente vinculados que resultam da aplicação das normas de incidência e onde não existe margem de conformação ou discricionariedade por parte da Administração Tributária.

T) Por outro lado, a aplicação da taxa normal não depende da alegação e prova de nenhum requisito específico. Verificados os pressupostos de incidência, a aplicação da taxa normal surge como consequência natural, só excepcionada se intervier a aplicação de qualquer norma de isenção ou de redução de taxa, verificados os respectivos pressupostos, que, aliás, têm de ser interpretados de forma estrita.

U) No que o douto acórdão deveria ter atentado é que a consideração do carácter obsceno ou pornográfico do evento só é relevante se se entender que estamos perante um espectáculo. Afastada a aplicabilidade da verba 2.15, a aplicação da taxa normal reassume o seu papel, sendo irrelevante a consideração pela Inspeção de que a verba 2.15 não poderia ser aplicada dado o carácter obsceno ou pornográfico do evento.

V) Assim, a manter-se a aplicação da taxa reduzida a feiras comerciais existe violação do direito comunitário por não estar prevista no art. 98º, conjugado com o Anexo III, da Directiva 2006/112/CE e constitui incumprimento pelo Estado Português das obrigações que lhe incumbem por força da Directiva IVA, no quadro do sistema comum.

W) Não deve, pois, confundir-se a suficiência da fundamentação com a exactidão ou a validade substancial dos fundamentos invocados.

X) Assim, de acordo com a doutrina, a indicação nos actos de liquidação de que o facto tributário é de cariz obsceno ou pornográfico é, neste caso, uma mera superabundância ou inexactidão da fundamentação, a qual, em si mesma, não consubstancia qualquer vício.

Y) Com efeito, o erro na qualificação do facto apenas tem efeitos sobre a validade da liquidação quando, por via dele, se produza um efeito jurídico contrário à lei, que é o mesmo que dizer que só é gerador de anulabilidade quando tal erro de qualificação conduza à produção de um resultado contrário à ordem jurídica, ferindo o ato do vício de violação de lei. O que não é manifestamente o caso!

Z) Donde, o Acórdão recorrido ao deliberar pela anulação das liquidações impugnadas, violou o princípio geral de direito que se exprime pela fórmula latina “utile per inutile non vitiatur”.

Termina pedindo a admissão do presente recurso de revista e que, analisado o mérito do recurso, seja dado provimento ao mesmo, revogando-se o acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

1.3. Contra-alegou a recorrida sustentado a não admissibilidade do presente recurso de revista e, caso assim se não entenda, a sua improcedência, formulando as seguintes Conclusões:

1) Não se vê como pode a Administração Tributária considerar que o erro de julgamento - que não existe - que imputa ao Tribunal recorrido possa preencher a apertada malha consagrada no artigo 150º do CPTA,

2) já que as questões em causa não se revestem de especial especificidade ou complexidade jurídica, nem o caso dos autos se reveste de uma importância social que clame por uma patente necessidade de intervenção do Supremo Tribunal para aplicação correcta do direito em casos análogos aos dos presentes autos.

3) O recurso de revista excepcional previsto no art. 150º do CPTA só é admissível se for claramente necessário para uma melhor aplicação do direito ou se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, sendo que esta importância fundamental tem de ser detectada não perante o interesse teórico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular.

4) Não se reveste de especial tecnicidade nem se vê onde possa existir expansão de controvérsia jurídica na constatação, que enforma o Acórdão em revista de que “(...) a AT incorreu em erro na qualificação dos factos, elegendo o acessório em lugar do principal, situação que inquina, logo à partida, as liquidações impugnadas nos autos, que nesta medida, não pode manter-se (...)” - Pg. 29 da Sentença.

5) A questão decidida (e bem) é a de que jamais se poderia ignorar que as correcções à base de tributação efectuadas pela A.F. têm subjacente determinada fundamentação, que conduziu à qualificação da operação tributária para efeitos de IVA, e com base na qual, a ora Alegante exerceu a sua defesa, e que alicerçaram a delimitação do acervo probatório que despoletou a decisão judicial, subjazendo, pois à decisão recorrida a imposição constitucional de fundamentação dos actos plasmada no art. 268º, n.º 3 da CRP, bem como no art. 214º, 123º e 125º do Código do Procedimento Administrativo e no artigo 77º, n.º 1 da LGT, princípio da vinculação temática e o direito à prova.

6) É claro e isento de dúvidas que não é lícito à A.T., em momento posterior, tentar colmatar um lapso, erro de procedimento, ou erro de interpretação, alterando a conclusão a que chegou e cuja decisão já produziu efeitos na esfera de actuação do sujeito passivo, e com base na qual, exerceu a sua defesa.

7) Decorre inequivocamente da fundamentação do acto tributário em sindicância que a A.F. qualifica os eventos promovidos pela alegante como eventos de atracção de massas, susceptíveis de cativar a sua atenção, pelas representações desenvolvidas nos respectivos certames em torno da temática do sexo.

8) Foi esta a “causa de pedir”, o “*thema decidendum*” do processo, pelo que não se vê como pode a A.T. pretender assacar à decisão recorrida um erro de julgamento quando esta se limita a aplicar e respeitar conceitos e princípios totalmente sedimentadas na jurisprudência e na doutrina.

9) De facto, é o entendimento unânime do Supremo Tribunal Administrativo que “(...) praticado um acto com determinada fundamentação, a apreciação contenciosa da sua legalidade tem de se fazer em face dessa mesma fundamentação.” Ver, neste sentido, entre outros, os Acs. deste STA, de 9-12-76 - AD 188/189, a págs. 685, de 10-2-94 - Rec. 322916, de 22-9-94 - Rec. 32702, de 28-5-96 - Rec. 29015, de 10-11-98 (Pleno) - Rec. 32702, de 30-4-96 - Rec. 35734, de 14-6-00 - Rec. 45029 e de 19-12-01 - Rec. 48126” (Acórdão de 17/3/2005, proferido no âmbito do recurso n.º 0103/05).

10) Razões pelas quais deverá o recurso ser rejeitado e não apreciado.

11) A aplicabilidade da taxa de imposto sobre o valor tributário de uma concreta operação depende da prévia qualificação da operação, com a fundamentação que a A.F. lhe atribui em sede de Relatório de Inspeção Tributária.

12) As correcções à base de tributação efectuadas pela A.F. têm subjacente determinada fundamentação, que conduziu à qualificação da operação tributária para efeitos de IVA, e com base na qual, a Alegante exerceu a sua defesa, e que alicerçaram a delimitação do acervo probatório que despoletou a decisão judicial.

13) O dever de fundamentação, preconiza que o acto de liquidação adicional de Imposto promovido pela A.F. assenta sempre numa decisão fundamentadora dos factos e do direito que à luz da iure constituto determinaram a rejeição da declaração de imposto veiculada pelo sujeito passivo.

14) A A.F. promoveu a liquidação adicional, por considerar que os ingressos transaccionados, visavam permitir o acesso num espectáculo que pelo seu conteúdo a A.F. qualificou como pornográfico (arts. 77º da LGT, e dos arts. 1º, 4º do CIVA).

15) De forma expressa e sucinta a A.F. elencou no RIT factos que (na sua perspectiva) legitimam a qualificação dos eventos como espectáculos pornográficos.

16) Os factos e fundamentos de direito enunciados no RIT permitiram uma clara interpretação do sentido da decisão da A.F. por parte da Alegante e do Tribunal.

17) Os fundamentos de facto e de direito vertidos no RIT, possibilitaram ao sujeito passivo e ao Tribunal o conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões que determinaram a A.F. a despoletar uma liquidação adicional de imposto, por subsunção do evento à alínea a) da verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA.

18) Os fundamentos de facto e de direito invocados pela A.F. de forma congruente apontam no sentido de que a decisão constitui uma decisão lógica e necessária dos motivos invocados como justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, sem que entre eles exista contradições entre os fundamentos e a decisão prolatada.

19) A fundamentação do acto de liquidação adicional de IVA, parte da enunciação e elenco de todo um conjunto de factos, que pela sua configuração, demonstram de forma cabal que a Alegante promoveu dois eventos de encenação, representação e exposição a versar sobre a temática do sexo, pelo que não poderá agora a Fazenda Pública (ancorada na fundamentação da decisão do Tribunal a quo) atribuir-lhe diversa qualificação jurídica.

20) Em nenhum ponto do RIT e do acervo probatório, são invocados ou descritos factos demonstrativos de que estamos perante eventos destinados à promoção e comercialização de bens e serviços, postergando, assim, o dever de prova (cfr. art. 74º, n.º I da LGT) a par do dever geral de fundamentação (cfr. arts. 23º, n.º 4 e 77º da LGT).

21) A fundamentação da decisão tem de ser contemporânea do acto tributário, no sentido de que, deve ser efectuada no momento em que a mesma é comunicada ao sujeito passivo administrado.

22) As razões alvitradas pelo Tribunal a quo e sabiamente aproveitadas pela Fazenda Pública para fundamentar o presente recurso, não constam da motivação do acto.

23) Sendo a fundamentação uma formalidade susceptível de afectar a validade intrínseca do acto tributário, o facto de estarmos como alega a A.F. na presença de um acto vinculado é irrelevante, pois, ou a Administração aplicou correctamente a lei e o acto é válido, ou se violou a lei, o acto é ilegal, seja qualquer for a razão e causa dessa ilegalidade.

Termina invocando que

a) não deve ser admitida a Revista excepcional;

Sem prescindir

b) deverá o recurso ser julgado improcedente, por infundado, confirmando-se a decisão proferida pelo Tribunal “a quo” e mantendo-se a anulação do acto tributário de liquidação de IVA para o período de tributação de 2007.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«1. A F. P. recorre do acórdão proferido pelo T.C.A. Sul, interpondo revista excepcional.

2. A revista excepcional tem sido admitida como possível pela 2ª secção do S.T.A., com base no previsto no art. 4º alínea a) do E.T.A.F. e na aplicação subsidiária e com adaptações do que se encontra

previsto no art. 150º do C.P.T.A. [(1) Tal o que vindo sendo entendido em vários acórdãos da secção do contencioso tributário do S.T.A., proferidos após os de 4/10/2006 e 29/11/06, nos processos 729/06 e 584/06, todos acessíveis em www.dgsi.pt e se pode inferir da referencia de ser uma válvula de escape do sistema, conforme consta da exposição de motivos do E.T.A.F.].

A ser de entender assim, a sua admissão depende ainda de requisitos de ordem formal, de acordo com o previsto ainda no n.º I do dito art. 150º.

Ou seja, a questão em causa deve ter relevo jurídico ou social, e revestir ainda de importância fundamental ou a decisão a proferir ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Quanto à questão ter importância fundamental ou de ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, significa-se ser a mesma emergente de legislação nova passível de sérias divergências (efeito preventivo), ou de ter sido foi resolvida ao arrepio do entendimento uniforme da jurisprudência ou mesmo da doutrina (efeito reparador) [(2) Neste sentido, Abrantes Geraldês, Recursos em Processo Civil, Novo Regime, Anotação ao art. 721º-A do C.P.C.].

E quanto a questão ter relevo social, são ainda assinalados na lei como interesses importantes da comunidade ou ligadas aos direitos dos consumidores, a saúde, o ambiente, a ecologia, a qualidade de vida e o património cultural e histórico, segundo o previsto no art. 9º n.º 2 do C.P.T.A.

No recurso interposto é imputado erro grosseiro quanto à aplicação que foi efectuada da Lista I anexa ao CIVA verba 2.15/a e Anexo III à directiva 2006/112/CE, e haver mesmo incumprimento pelo Estado Português das obrigações impostas por esta Directiva, podendo por isso ser de admitir.

Sendo a decisão quanto à admissibilidade da competência da formação dos conselheiros mais antigos da secção, relega-se para momento posterior a eventual emissão de parecer quanto ao mérito do recurso interposto, caso, de acordo com o previsto no art. 146º n.ºs. 1 e 2 do C.P.T.A., se entenda ser de o admitir.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

2. Nas instâncias julgaram-se provados os factos seguintes:

A) No período de 21.6.2007 a 24.6.2007 decorreu em Lisboa, nas instalações da FIL - Feira Internacional de Lisboa, o designado III Salão Internacional Erótico de Lisboa, organizado pela ora Impugnante - acordo;

B) No período de 24.8.2007 a 26.8.2007 decorreu em Portimão, no pavilhão multiusos Portimão Arena, a designada Feira «Sexy 07» - acordo;

C) Do Guia Oficial do III Salão Internacional Erótico de Lisboa consta, nomeadamente, o seguinte (documento junto com a PI a fls. 60 dos autos):

«Além dos expositores que trarão as últimas novidades em produtos eróticos, assim como as melhores atrizes, actores e strippers da actualidade em actuações contínuas, o SIEL contará com áreas específicas.

Essas áreas tratarão de diferentes temáticas que despertam a curiosidade dos aficionados do erotismo, tais como:

- ÁREA DE MULHERES
- CLUB BIZARRE
- CINEMA PORTUGUÊS
- RESTAURANTE ERÓTICO
- ÁREA SWINGERS
- ESTÚDIO X
- EXPOSIÇÃO DE ARTE

(...)

ÁREA DE MULHERES

Área de 144 m², com uma zona aberta a todos os públicos onde se poderá ver uma exposição de arte, além de desfrutar dos rapazes mais sensuais em apresentações contínuas, e outra área fechada com acesso exclusivo para as mulheres. Aqui decorrerão aulas de sedução e demonstrações de tuppersex, para que as mulheres possam aprender a explorar mais intensamente sua sexualidade.

ÁREA SWINGERS

Reprodução de um club swinger que foi grande sucesso no ano passado. Entrada exclusiva para casais com vontade de ampliar horizontes e fazer novos contactos no mundo do swing. Conta com um ambiente intimista e animação por strippers.

EXPOSIÇÃO DE ARTE

Exposição dos 3 trabalhos vencedores do concurso de fotografia e uma selecção das 15 melhores fotografias apresentadas. Exposição dos novos trabalhos de artistas plásticos portugueses.

ESTÚDIO X

Reprodução de um estúdio de filmagem X onde o público poderá acompanhar todo o processo de gravação de um filme para adultos, desde a preparação dos artistas até à execução da cena, com a presença de directores eróticos conceituados.

CINEMA PORTUGUÊS

Réplica de um cinema erótico onde se poderá assistir aos melhores filmes portugueses de todos os tempos, presença de realizadores e artistas portugueses. Os interessados poderão inscrever-se para participar em futuros projectos da indústria cinematográfica erótica de Portugal.

CLUBE BIZARRE

Caracterizada por uma atmosfera intimista, onde existirá um palco com apresentações contínuas de BDSM. Este ano contaremos com a participação do escritor B....., que fará uma reflexão sobre o erotismo português nas últimas 3 décadas.

RESTAURANTE ERÓTICO

Um lugar para exercitar todos os sentidos. Serviço e comida de primeira qualidade, espectáculos de lap dance, shots eróticos e strippers. Um bom lugar para repor as energias.

(...)

PROGRAMAÇÃOÁREA SWINGERS

A Área Swingers, que reproduz um verdade um club swinger, a entrada é exclusiva para todos aqueles casais que tenham vontade de ampliar horizontes e estabelecer novos contactos no mundo do swing);

D) Das normas gerais do III Salão Internacional Erótico de Lisboa consta, nomeadamente, o seguinte (documento junto com a PI a fls. 57 dos autos):

«5.4. Fica totalmente proibida a promoção / informação de imagens, textos, espectáculos ou de qualquer outra forma relacionadas com a pornografia ou que a temática seja pelo seu conteúdo [punida] pelo código penal português.

Os expositores aceitam que a violação de qualquer das normas em apreço conferirá à Organização a faculdade de encerrar imediatamente o correspondente stand, procedendo se necessário à respectiva desmontagem, e de cancelar os passes de acesso ao recinto atribuídos aos expositores em causa»;

E) Das normas do «Sexy 2007» consta, nomeadamente, o seguinte (documento junto com a PI a fls. 58 dos autos):

«5.4. - Fica totalmente proibida a promoção/informação de imagens, textos, espectáculos ou de qualquer outra forma relacionadas com a pornografia ou que a temática seja pelo seu conteúdo [punida] pelo código penal português.

Os expositores aceitam que a violação de qualquer das normas em apreço conferirá à Organização a faculdade de encerrar imediatamente o correspondente stand, procedendo se necessário à respectiva desmontagem, e de cancelar os passes de acesso ao recinto atribuídos aos expositores em causa»;

F) Em 11.8.2009 foi elaborado o relatório da inspecção tributária realizada à ora Impugnante, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, e do qual consta, nomeadamente, o seguinte (fls. 10 a 21 do processo administrativo apenso):

i) «**II.3.2.1. Descrição do III Salão Internacional Erótico de Lisboa (SIEL)**

Este evento consistiu numa feira onde estiveram presentes vários expositores ligados à indústria do sexo e do erotismo, nomeadamente “sex shops“, distribuidoras de filmes pornográficos, empresas de diversão nocturna, entre outras.

Na feira existiam vários palcos, onde decorreram vários espectáculos, nomeadamente shows de “striptease”, “lap dance”, etc. Existiam ainda várias zonas temáticas, como a zona “swingers”, zona feminina, “life”, “club bizarre”, projecção e cinema, entre outros.

De acordo com dados fornecidos pelo organizador, a feira apresentava cerca de quarenta e um stands que se encontram descritos **nos anexos 27 e 28**.

Desta feira (IISIEL), foram extraídos através da Internet, os seguintes “recortes” de jornais, relatando a actividade da mesma:

No Diário de Notícias de 25 de Maio de 2007 (anexo 29) é referido o seguinte:

“O salão não morde, diz C....., músico e portador e porta-voz do III Salão Internacional Erótico de Lisboa, O salão está aí, de 21 a 24 de Junho, na FIL, para dar aos portugueses o que resultou no passado - um espaço para a troca de casais, stripteases de rajada e uma sex-shop em ponto grande - e algumas novidades. Desconto para estudantes maiores de 18, aulas de sedução para mulheres e a realização de um filme para adultos ao vivo.

- A seguir é referido “Dependendo das cenas que estão a ser gravadas entra um número diferente de actores. Numas participam quatro ou cinco actores e noutras chegam a participar oito, explicou, em conferência de imprensa, D....., o director do evento.”

No Diário de Notícias de 20 de Junho de 2007 (anexo 30) é referido o seguinte:

“Um espaço dedicado às mulheres em que os homens são tratados como objectos sexuais é uma das novidades do III Salão Internacional Erótico de Lisboa (SIEL), que abre amanhã as portas na FIL.”

Mais à frente é referido “Este ano, criamos uma zona para o público feminino onde têm uma maior oferta de artigos e poderão fazer um casting para participar em filmes do E....., explica F....., presidente do SIEL...”

É ainda referido que “Mas, não vai ser apenas F..... a realizar castings durante o certame. Os Ninfas Maníacas (ver entrevista) também têm essa intenção e prometem fazer um filme de qualidade, sendo, aliás, muito críticos da produção de F..... Á área de cinema está completa com o Estúdio X, onde o público acompanhará o processo de gravação de um filme para adultos e se promete a presença de actores internacionais”. De notar que o Estúdio X conforme explicitado no anexo 28 folha 4/5, pertencia à organização.

No Correio da Manhã de 20 de Junho de 2007 (anexo 31) é referido o seguinte:

- “áreas temáticas animam o certame durante os quatro dias: Clube Bizarro, Zona Feminina, Zona Swingers e Projecção e Cinema.

- Mais à frente “1 longa-metragem pornográfica vai ser filmada ao vivo no recinto deste evento.”

- É referido ainda que “O espaço dedicado ao Swing, dentro do recinto, é de entrada exclusiva a casais de mente aberta e que estejam dispostos a alargar horizontes.”

ii) «II.3.2.2. Descrição da feira denominada “1 Expo do sexo (Sexy 2007)”

Este evento, à semelhança do SIEL consistiu numa feira onde estiveram presentes vários expositores ligados à indústria do sexo e do erotismo, nomeadamente “sex shops”, distribuidoras e produtores de filmes pornográficos, empresas de diversão nocturna, entre outros.

Na feira existiam vários palcos, onde decorreram vários espectáculos, nomeadamente shows de “striptease”, “lap dance”, etc. Existiam ainda várias zonas temáticas, como a zona “swingers”, zona feminina, “life”, cinema, entre outras.

De acordo com dados fornecidos pelo organizador, a feira apresentava cerca de 20 stands que se encontram descritos nos anexos 32 e 33.

Desta feira, foram extraídos através da Internet, os seguintes “recortes” de jornais, relatando a actividade da mesma:

No Diário de Notícias de 24 de Agosto de 2007 (anexo 35) é referido o seguinte:

- “As temperaturas vão aumentar este fim-de-semana com a chegada ao Algarve da primeira exposição inteiramente dedicada ao sexo e aos produtos eróticos: a Sexy 07”.

- Mais à frente “Além dos espectáculos eróticos, a Sexy 07 tem para oferecer actividades interactivas, como concursos, animação com apresentação de DJ e, claro, muito sexo!, contou ao DN G....., coordenadora do evento.

- Mais à frente “No Boulevard Erótico, composto por 20 stands os visitantes poderão conhecer todas as novidades do Mercado em termos de produtos eróticos, afrodisíacos, revistas e vídeos da especialidade.”

É ainda referido “A Arte erótica, Área Swinger, Tupper Sex e Zona Feminina são outras das ares a descobrir...”.

No Correio da Manhã de 18 de Agosto de 2007 (anexo 36) é referido o seguinte:

- “A 1 Expo do Sexo do Algarve, Sexy 2007, vai abrir as portas no Pavilhão Portimão Arena.

- Mais à frente “No chamado Estúdio X, realizadores internacionais vão mostrar como se fazem filmes pornográficos”;

- Mais à frente “Um outro concurso recorre a salsichas comestíveis XXL e chama-se Garganta Funda.

- A seguir “A associação informal Ninfas Maníacas, a exemplo da iniciativa na última edição do Salão Internacional Erótico de Lisboa vai fazer castings em busca de potenciais actores e actrizes pornográficos, O objectivo é realizar um filme pornográfico português capaz de concorrer no mercado internacional.”;

- É ainda referido “Haverá ainda uma mostra de arte erótica, uma área swinger, uma zona feminina, com shows só para elas e sessões tuppersex, onde o público feminino pode esclarecer dúvidas sobre os brinquedos das suas fantasias.”;

iii) «II.2.3. Enquadramento jurídico das actividades desenvolvidas no SIEL e na feira “1 Expo do sexo (Sexy 2007)”

Da legislação sobre espectáculos pornográficos e obscenos, foram recolhidos os conceitos existentes na Lei.

A portaria n.º 245/83 de 03/03/1983 (anexo 37), no seu capítulo II, procede à caracterização do que são considerados “Espectáculos pornográficos”, referindo o seguinte:

“Art. 6º Caracterização genérica: Serão considerados pornográficos os espectáculos que apresentem, cumulativamente:

a) Exploração de situações e de actos sexuais com o objectivo primordial de excitar o espectador;

b) Baixa qualidade estética.

Art. 7º Caracterização específica:

1) Serão classificados no 1º escalão (hard-core) os espectáculos que apresentem uma descrição ostensiva e insistente de actos sexuais realmente praticados com exibição dos órgãos genitais;

2) Serão classificados no 2º escalão (soft-core) os espectáculos que apresentem uma descrição ostensiva e insistente de actos sexuais simulados.”

O Decreto-lei n.º 254/76 de 07 de Abril (anexo 38), que estabelece as medidas relativas à comercialização de objectos e meios de comunicação social de conteúdo pornográfico, no seu artigo 1º refere o seguinte:

“1. É proibido afixar ou expor em montras, paredes ou em outros lugares públicos, pôr à venda ou vender, exhibir, emitir ou por outra forma dar publicidade a cartazes, anúncios, avisos, programas, manuscritos desenhos, gravuras, pinturas, estampas, emblemas, discos, fotografias, filmes e em geral quaisquer impressos, instrumentos de reprodução mecânica e outros objectos ou formas de comunicação audio-visual de conteúdo pornográfico ou obsceno, salvo nas circunstâncias e locais previstos nos artigos seguintes.

2. Para o efeito do disposto neste diploma, são considerados pornográficos ou obscenos os objectos e meios referidos no número antecedente que contenham palavras, descrições ou imagens que ultrajem ou ofendam o pudor público ou moral pública.”

Face à descrição efectuada no ponto II.3.2.1, relativamente as actividades desenvolvidas nas duas feiras e de acordo com a legislação citada, nomeadamente o n.º 2 do art. 7º da portaria n.º 245/83 citada no ponto II.3.2.2 temos que entender que vários dos espectáculos realizados, amplamente divulgados na imprensa, bem como todo o ambiente em que se desenvolveram as feiras, têm carácter pornográfico ou obsceno, destacando-se a título de exemplo a “um espaço para a troca de casais... e a realização de um filme para adultos ao vivo”. A própria afirmação de C..... em que diz “... Dependendo das cenas que estão a ser gravadas entra um número diferente de actores. Numas participam quatro ou cinco actores e noutras chegam a participar oito”.

Por outro lado, tendo em conta o ponto 2 do art. 1º do DL n.º 254/76, e conforme descrição efectuada no ponto II.3.2.1, somos levados à convicção que muitas das apresentações ali desenvolvidas, como também os objectos expostos e comercializados têm conteúdo pornográfico ou obsceno de acordo com a legislação citada que regulamenta a comercialização de objectos, nomeadamente filmes, vibradores e outros artigos normalmente vendidos em “sex shops” que ali estavam presentes.

Este enquadramento reveste-se de especial relevância para a aplicação da taxa de IVA, conforme vai ser desenvolvido no ponto III);

iv) «III.2 - Taxa de IVA a aplicar nos Bilhetes

Conforme análise efectuada à contabilidade (ver ponto anterior), verificou-se que na venda dos bilhetes foi incluído no preço, de acordo com n.º 2 do art. 37º do CIVA em conjugação com o art. 40º, ambos do CIVA, imposto à taxa reduzida de 5%, nos termos da verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA.

A verba 2.15 da lista anexa ao CIVA, tem a seguinte redacção:

“2.15 - Espectáculos, provas e manifestações desportivas, prática de actividades físicas e de desportivas e outros divertimentos públicos.

Exceptuam-se:

a) Os espectáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria;

b) Analisando a redacção da verba 2.15, verifica-se que os espectáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria, são excluídos da verba 2.15, não beneficiando da redução de taxa, sendo portanto tributados à taxa normal de IVA.

Ora conforme ficou demonstrado no ponto II.3.2, são várias as actividades com carácter pornográfico ou obsceno, realizadas nas duas feiras, ou não fossem feiras do sexo, onde os bilhetes de ingresso davam acesso aos seguintes espaços:

- Espaços abertos (vários palcos) onde decorreram espectáculos de carácter pornográfico ou obsceno (como por exemplo o do concurso que recorria a salsichas comestíveis XXL e chamado de Garganta Funda);

- Stands abertos (sex shops), onde foram comercializados e expostos objectos e meios de comunicação considerados pornográficos ou obscenos, como filmes, entre outros;

- Stands próprios, a cargo da organização (como por exemplo a zona ‘swing’ destinada à troca de parceiros entre casais ou o estúdio X onde o público podia acompanhar o processo de gravação de um filme para adultos), em que decorreram actividades de carácter pornográfico ou obsceno, e onde de acordo com a organização não foi cobrada qualquer tipo de entrada (anexo 34);

- Indirectamente dava ainda acesso a stands privados.

Sendo assim, os bilhetes para estas feiras, com as características anteriormente descritas, enquadram-se na excepção referida na alínea a) da verba 2.15 da lista I anexa ao CIVA, não beneficiando da redução de taxa, sendo portanto tributados à taxa normal de IVA».

v) «IX. DIREITO DE AUDIÇÃO

Nos termos previstos nos artigos 60º da Lei Geral Tributária e 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, foi notificado o representante fiscal da sociedade, o Sr. H..... (NIF.....) para no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição.

A notificação foi efectuada, através da entrega em mão, do ofício n.º 21997 de 10/07/2009, contendo em anexo o projecto de relatório de inspecção tributária (anexo 42);

Terminado o prazo referido na notificação, o sujeito passivo não exerceu o direito de audição, pelo que se mantém as correcções propostas no projecto de relatório».

G) Em 11.8.2009 a chefe de equipa emitiu parecer sobre o relatório referido em do qual consta nomeadamente, o seguinte (fls. 6 e 7 do processo administrativo apenso):

«4 - Face à análise da actividade desenvolvida e aos fundamentos descritos no ponto 11.3.2., verifica-se que a taxa de IVA devida terá que ser a normal (21 %) e não a reduzida, na medida em que estamos perante actos que se enquadram na excepção da alínea a) do ponto 2.13 da Lista I, na numeração à data dos factos, anexa ao Código do IVA».

H) Em 11.8.2009 o chefe de divisão exarou despacho no relatório referido em F), do qual consta, nomeadamente, o seguinte (fls. 6 e 6/verso do processo administrativo apenso):

«Concordo com os fundamentos de facto e de direito expressos no relatório, bem como com as conclusões e propostas constantes do Parecer da Srª Chefe de Equipa»;

I) Na edição do Diário de Notícias de 25.5.2007 foi publicada uma notícia relativa ao III Salão Internacional Erótico de Lisboa, da qual consta, nomeadamente, o seguinte (fls. 83 do processo administrativo apenso):

«Com vários plateaux montados no local, as filmagens vão durar os quatro dias da feira, podendo haver cenas de sexo simulado, afirmou C.....»;

J) Na edição do Diário de Notícias de 20.6.2007 foi publicada uma notícia relativa ao III Salão Internacional Erótico de Lisboa, da qual consta, nomeadamente, o seguinte (fls. 84 do processo administrativo apenso):

«A área de cinema está completa com o Estúdio X onde o público acompanhará o processo de gravação de um filme para adultos e se promete a presença de actores internacionais. As cenas de sexo são a fingir, já que os organizadores dizem que não haverá sexo explícito»;

K) Em 1.9.2009, e na sequência do relatório referido em F), foi emitida a notificação da liquidação adicional n.º 09134804, respeitante a IVA, no valor de € 56.275,28, tendo como data limite de pagamento o dia 31.10.2009 - documento junto com a PI a fls. 62 dos autos;

L) Em 1.9.2009, e na sequência do relatório referido em F), foi emitida a notificação da liquidação n.º 09134805, respeitante a juros compensatórios, no valor de € 4.477,35, tendo como data limite de pagamento o dia 31.10.2009 - documento junto com a PI a fls. 63 dos autos;

M) Em 1.9.2009, e na sequência do relatório referido em F), foi emitida a notificação da liquidação adicional n.º 09134806, respeitante a IVA, no valor de € 14.515,47, tendo como data limite de pagamento o dia 31.10.2009 - documento junto com a PI a fls. 64 dos autos;

N) Em 1.9.2009, e na sequência do relatório referido em F), foi emitida a notificação da liquidação n.º 09134807, respeitante a juros compensatórios, no valor de € 1.010,12, tendo como data limite de pagamento o dia 31.10.2009 - documento junto com a PI a fls. 65 dos autos.

3.1. Referindo, embora, ser discutível a admissibilidade legal do recurso de revista em sede de contencioso tributário (por não estar prevista tal admissibilidade no CPPT), o Exmo. Procurador-Geral Adjunto junto acaba por não questionar, em face da jurisprudência pacífica deste STA, tal admissibilidade.

Importa, pois, apreciar apenas se o recurso é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos no próprio art. 150º do CPTA, em cujos nºs. 1 e 5 se estabelece:

*«1 - Das decisões proferidas em segunda 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.
(...)»*

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

3.2. Interpretando o n.º 1 deste normativo, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo *«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»*, reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: 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 a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera 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*». (1)

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter 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 (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «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 mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 676º n.º 2, 684º n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2 do CPC (neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13).

3.3. No caso presente a recorrida A..... SL. deduziu impugnação judicial contra duas liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios, referentes ao ano de 2007, promovidas na sequência de inspecção à impugnante, com o objectivo de averiguar a origem de fluxos financeiros e de uma eventual evasão fiscal em sede de IRC e IVA, no exercício de 2007, sendo que após análise à contabilidade da impugnante a AT concluiu que terem sido detectadas diversas incorrecções designadamente omissões de vendas de bilheteira quer no Salão internacional Erótico Lisboa (III SIEL), quer na “Sexy 07”, em Portimão, quer errada aplicação da taxa de IVA, nos bilhetes de ingresso, em ambas as feiras.

Alegando a AT, nomeadamente, que quanto à taxa aplicada nos bilhetes de ingresso, se verificou ter sido incluído no respectivo preço (em cumprimento do n.º 2 do art. 37º, conjugado com o art. 40º, ambos do CIVA), mas de forma incorrecta, imposto à taxa reduzida de 5% (Verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA), quando o imposto a liquidar deveria ter sido à taxa normal de 21% (al. c) do n.º 1 do art. 18º do CIVA), atenta a exclusão prevista na referida alínea a) da Verba 2.15, dos “espectáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria”.

A sentença da 1ª instância considerando, em síntese, que, tendo a impugnante imputado às liquidações impugnadas um vício de natureza substancial e vários vícios de natureza formal, se impunha apreciar prioritariamente o invocado vício substancial) veio a julgar procedente a impugnação, no entendimento de que:

- Estando sujeitos à taxa normal de IVA os espectáculos de carácter pornográfico ou obsceno e não preenchendo o CIVA estes conceitos (antes remetendo para a legislação sobre essa matéria), então, há que reportar, para preencher o conceito de espectáculo pornográfico, não só ao disposto no art. 1º do DL n.º 254/76, de 7/4, mas também, e decisivamente, ao disposto no art. 1º do DL n.º 396/82, de 21/9 e nos arts. 6º e 7º da Portaria n.º 245/83, de 3/3.

- O facto gerador, tal como resulta do art. 8º do CIVA, é a aquisição de ingressos para os espectáculos em causa, mediante pagamento do preço e emissão do bilhete (é nesse momento que 'celebrado o contrato entre o potencial espectador e a sociedade organizadora do evento.

- Porém, relativamente aos espectáculos em causa (evento designado por "Sexy 07" e evento designado por "III Salão Internacional Erótico de Lisboa") o Relatório da Inspeção apenas dá conta de excertos retirados de órgãos de comunicação social alusivos aos eventos e também não é possível identificar actividades que possam ser qualificadas como tendo conteúdo pornográfico ou obsceno,

- Pelo que, concluiu a sentença, não foi feita prova da ocorrência de factos que pudessem levar à qualificação do espectáculo como pornográfico ou obsceno, sendo que quanto aos factos provados, ocorreu erro na sua qualificação e mostrando-se, portanto, violado o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 18º do CIVA, em conjugação com o disposto na Verba 2.15 da Lista I anexa ao mesmo CIVA.

3.4. Desta decisão, a Fazenda Pública interpôs recurso para o TCA Sul, onde veio a ser proferido, em 19/3/2013, o acórdão ora recorrido que, em síntese, confirmou a sentença da 1ª instância com a fundamentação seguinte, além do mais:

«Nas suas alegações, a Recorrente defende que tudo demonstrou (...) que, independentemente disso, a decisão não podia ser diferente, ou dito de outra forma, a taxa de IVA a aplicar não podia ser outra, sendo que conforme aliás foi reconhecido pelo Meritíssimo Juiz na decisão que proferiu naqueles outros autos supra citados "do ponto de vista substancial, o espectáculo em apreço deveria ter sido qualificado, como efectivamente foi como espectáculo pornográfico, sujeito, portanto, à taxa normal de IVA" e continuando "Ou seja, a Administração Tributária explicou mal mas acabou por decidir bem.

(...) de modo que, bem andou a AT, ao proceder à correção da taxa aplicável aos bilhetes para o espetáculo, pois que os mesmos não podem ser tributados à taxa reduzida como pretendido pela impugnante, por se tratar de um espetáculo de cariz indiscutivelmente, pornográfico e, pelo contrário, a douta sentença recorrida, ao decidir como decidiu, quanto a ambos os espetáculos, violou o disposto no artigo 18º/1/b do CIVA, em conjugação com o disposto na verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA.

Que dizer?

(...)

O conceito de prestação de serviços definido neste preceito legal [nº 1 do art. 3º do CIVA] tem um carácter residual, que abrange todas as operações decorrentes da actividade económica não excluídas por definição.

Por sua vez, a verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA estabelece a aplicação de taxa reduzida na liquidação do imposto no âmbito dos espectáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, com excepção dos referidos nas respectivas alíneas a) e b) da citada verba.

Na sequência do exposto e no que respeita às actividades desenvolvidas pela Recorrida, e com referência à venda de bilhetes para a entrada no recinto das organizações descritas nos autos, é ponto assente que os serviços prestados no âmbito desta actividade são operações sujeitas a imposto e dele não isentas, dado o conceito de prestação de serviços consignado no artigo 4º do CIVA.

Pois bem, a ora Recorrida procedeu à aplicação da taxa reduzida nos termos da verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA acima referida, ancorando-se a posição da AT na excepção também apontada, situação que continua a defender no âmbito do presente recurso, pretendendo afastar a decisão recorrida que considerou que a AT não logrou evidenciar a existência de factos susceptíveis de permitir a qualificação dos espectáculos descritos nos autos como pornográficos ou obscenos, aludindo ainda a erro de qualificação dos factos.

A partir daqui, cumpre sublinhar que a decisão recorrida não merece censura quando alude a um erro de qualificação dos factos, sendo que essa matéria vai para além daquilo que foi efectivamente apreciado no âmbito da sentença posta em crise nos autos.

Com efeito, as organizações em apreço são, acima de tudo, feiras comerciais, em que os respectivos expositores apresentam os seus produtos, promovendo a sua divulgação, prestando informação sobre os mesmos, sendo claro que o principal objectivo de uma empresa ao participar neste tipo de eventos é a promoção comercial dos seus produtos.

Além disso, em termos comerciais e práticos, as feiras proporcionam condições de negociação imediata dos produtos e serviços expostos e mesmo a possibilidade de criar um intercâmbio comercial permanente.

Tal significa que a actividade principal deste tipo de organizações está relacionada com a promoção e venda dos produtos apresentados pelos respectivos expositores e, nesta medida, resulta claro que as entradas cobradas para o efeito devem atender à taxa normal em termos de IVA, não podendo acolher-se a tese da aplicação da verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA estabelece a aplicação de taxa reduzida na liquidação do imposto no âmbito dos espectáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, dado que, a actividade em apreço não se integra neste âmbito.

Com efeito, o conjunto de actividades promovidas pela organização e pelos expositores, e que mereceram o exclusivo de análise no âmbito da sentença recorrida, constituem a parte acessória

do evento, não tendo qualquer influência na apreciação da verdadeira questão em equação nos autos.

Assim, a programação proposta, as várias actividades descritas são um meio para se atingir a verdadeira finalidade das organizações descritas, sendo uma forma de atrair público para aquilo que é o objectivo do evento, ou seja, a promoção comercial, a venda dos bens e serviços oferecidos pelos expositores, de modo que, não tem sentido a posição da AT quando pretende a correcção da taxa aplicável aos bilhetes para o espectáculo, na medida em que este não é o verdadeiro elemento a considerar, pois o que está em causa, em termos essenciais, é o acesso à possibilidade de conhecer e comprar os bens e serviços oferecidos no âmbito dos eventos em causa.

Tal situação é independente da temática do evento que pode ser o sexo ou um salão automóvel, sendo normal neste tipo de eventos a realização de programas, de actividades, que servem para atrair o público, sempre com a finalidade principal de promover e comercializar os produtos em causa, impondo-se sublinhar que não interessa aqui a natureza mais ou menos apelativa desses programas, mas sim o seu carácter acessório em relação à actividade principal desenvolvida nos certames em causa.

Em suma, os bilhetes para estas feiras, com as características anteriormente descritas têm de ser tributados à taxa normal de IVA, pois que essencialmente visa dar a conhecer e vender os bens e serviços oferecidos pelos respectivos expositores – actividade principal, sendo que o facto de o evento apresentar um programa de animação, com várias actividades e bem assim uma componente informativa e cultural - actividade acessória não tem qualquer relevância para a posição de princípio assumida.

Sendo assim, como é, resulta claro que a AT incorreu em erro na qualificação dos factos, elegendo o acessório em lugar do principal, situação que inquina, logo à partida, as liquidações impugnadas nos autos que, nesta medida, não pode manter-se, o que significa que se impõe a improcedência do presente recurso e a confirmação da decisão recorrida, com a presente fundamentação.»

O acórdão recorrido considerou, portanto, que apesar do alegado pela recorrente Fazenda Pública, a decisão recorrida (que, por um lado, considerou que a AT não logrou evidenciar a existência de factos susceptíveis de permitir a qualificação dos espectáculos descritos nos autos como pornográficos ou obscenos e, por outro lado, aludiu ainda a erro de qualificação dos factos) nem é de censurar quando alude ao erro de qualificação dos factos, nem, de todo o modo, pode, no caso, acolher-se a tese da aplicação da verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA (aplicação de taxa reduzida na liquidação do imposto no âmbito dos espectáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos), dado que, a actividade em apreço não se integra neste âmbito.

3.5. Ora, neste contexto, não se vê que esteja verificada a capacidade de expansão da controvérsia que legitime a admissão da revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática, pois que se trata de uma situação pontual, que não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem reclamou, na apreciação que dela efectuaram as instâncias, operações exegéticas de dificuldade superior ao comum ou necessidade de compatibilizar diversos regimes legais, potencialmente aplicáveis, nem reveste, por outro lado, uma importância fundamental do ponto de vista social (o relevo social decorrerá, não da facticidade invocada pela recorrente, mas, antes, como aponta o MP, dos interesses assinalados na lei como interesses importantes da comunidade: os ligados aos direitos dos consumidores, a saúde, o ambiente, a ecologia, a qualidade de vida e o património cultural e histórico, segundo o previsto no art. 9º n.º 2 do CPTA), sendo que, atenta a singularidade da situação e das provas, também não estamos perante uma questão «tipo» que possa vir a repetir-se em número indeterminado de situações futuras; e também não estamos perante uma decisão ostensivamente errada, juridicamente insustentável ou que suscite fundadas dúvidas, ou seja, não estamos perante questão em que se anteveja como objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Aliás, o acórdão recorrido até considera que os bilhetes para as feiras cuja actividade principal se relaciona com a promoção e venda dos produtos apresentados pelos respectivos expositores (como, no entendimento do acórdão sucede no caso dos autos) têm de ser tributados à taxa normal de IVA, pois o que essencialmente nelas se pretende é dar a conhecer e vender os respectivos bens e serviços oferecidos por esses mesmos expositores (e esta é que é a actividade principal), sendo que o facto de o evento apresentar um programa de animação, com várias actividades e bem assim uma componente informativa e cultural (e esta será a actividade acessória) não tem qualquer relevância para a posição de princípio assumida.

Para o acórdão recorrido, o que não faz sentido é a posição da AT ao pretender a correcção da taxa aplicável aos bilhetes para o espectáculo, dado que não é esse o verdadeiro elemento a considerar: aí o que está em causa, em termos essenciais, é o acesso à possibilidade de conhecer e comprar os bens e serviços oferecidos no âmbito dos eventos em causa (quer a temática do evento seja o sexo ou um salão automóvel), não interessando a natureza mais ou menos apelativa desses programas,

mas relevando, antes, o seu carácter acessório em relação à actividade principal desenvolvida nos certames em causa.

Por isso é que, na tese do acórdão, resulta claro que a AT, ao fundamentar as correcções à matéria colectável na norma que exclui certos casos da aplicação da taxa reduzida (sendo um desses casos o dos autos, por, na tese da AT, se estar perante espectáculos de natureza pornográfica ou obscena) em vez de fundamentar essas correcções na circunstância de se tratar de uma actividade normal e principal do sujeito passivo e, por isso mesmo, sujeita à taxa normal então em vigor, incorreu em erro na qualificação dos factos, elegendo o acessório em lugar do principal, situação que inquina as liquidações impugnadas.

Ora, com o devido respeito, não é pelo facto de não ter havido uniformidade na fundamentação do decidido nas instâncias (a 1ª instância considerou que a AT não logrou cumprir o ónus de prova quanto aos factos que permitiriam proceder às correcções e que, por isso, estas são ilegais; o TCAS considerou que a AT incorreu em erro de qualificação dos factos) que pode concluir-se (como conclui a recorrente, nas Conclusões E a G) estarmos em face de uma matéria de interpretação jurídica assaz complexa, com diferentes e contraditórias perspectivas na sua análise e nas operações exegéticas feitas pelas instâncias, e que reclame intervenção do STA, à luz deste recurso de revista excepcional previsto no art. 150º do CPTA.

É que, como até resulta da alegação da recorrente, a diferente (que não divergente) fundamentação, assenta, além do mais, também na própria divergência quanto à valoração da factualidade que se julgou provada, o que, desde logo (além de poder indiciar divergência quanto à factualidade em que assentam a sentença da 1ª instância e o acórdão ora recorrido) afasta quer a alegada complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, quer a alegada capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular.

E também não se vê que no acórdão recorrido se haja cometido erro grosseiro de direito. Com efeito, como aponta a recorrida, as correcções em causa têm subjacente determinada fundamentação que conduziu à qualificação da operação tributária para efeitos de IVA, subjazendo, portanto, à decisão recorrida, a imposição constitucional de fundamentação dos actos (nº 3 do art. 268º da CRP, arts. 123º a 125º do CPA e art. 77º, n.º 1, da LGT), a qual deve ser contemporânea dos mesmos actos.

Acresce que, ao invés do alegado pela recorrente nas Conclusões H a K, e pelo MP no seu douto Parecer, não se vê que seja por virtude do decidido no acórdão do TCAS que Portugal fica em situação de incumprimento do direito comunitário (por as feiras não estarem incluídas no Anexo III à Directiva 2006/112/CE que contém o elenco de operações relativamente às quais os Estados-Membros podem aplicar taxas reduzidas de IVA). Como se disse, o acórdão até considera que os bilhetes para as feiras cuja actividade principal se relaciona com a promoção e venda dos produtos apresentados pelos respectivos expositores têm de ser tributados à taxa normal de IVA. O que, no fundo, não validou foi a fundamentação dos actos de correcção praticados pela AT. Ora, como igualmente acima se disse, 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 suma, não estão preenchidos os requisitos legalmente exigidos na lei para a admissibilidade do recurso excepcional de revista.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto* — *Valente Torrão*.

(¹) Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss..

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Processo n.º 1245/12-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Processo n.º 1245/12 (arguição de nulidades)

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Notificada do teor do Acórdão proferido por este STA em 26.06.2013 (fls. 353/396), a Recorrente veio, ao abrigo do disposto nos art.ºs 668.º, n.ºs 1, alínea d), e 4, 716.º, 203.º, n.º 1, 205, n.º 1, todos do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 2.º, alínea e) do CPPT e art.º 125.º, do CPPT, arguir a nulidade do acórdão, imputando-lhe os seguintes vícios:

- a) Nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório;
- b) Violação da competência deste STA em razão da hierarquia por ter apreciado matéria de facto nova;
- c) Nulidade por omissão de pronúncia;
- d) Inconstitucionalidade.

II. Como é do conhecimento das partes e deste STA foram interpostos dezenas de recursos pela recorrente versando a mesma questão.

Este STA deu resposta negativa a todos os recursos e seguiu a doutrina defendida no Acórdão de 23 de abril passado, proferido no Processo n.º 29/13.

Assim sendo, a resposta a dar agora à arguição das nulidades suscitadas tem de ter por base aquele acórdão.

A estas nulidades se respondeu já, entre outros, no processo 01503/12 que aqui seguiremos de perto ou transcreveremos na parte em que interessar.

Assim:

II.1. Nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório e incompetência do STA em razão da hierarquia.

Constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal, expressa, entre outros, no Acórdão do STA, de 29 de outubro de 2008, proferido no recurso n.º 0556/08, de que “[n]ão existe a nulidade decorrente da preterição do contraditório se o Tribunal decidir uma questão suscitada nas contra-alegações do recorrido [...] se tiver sido dado cumprimento ao disposto no art. 229-A do Código de Processo Civil (notificação das contra-alegações ao Requerente)”.

Ora, no caso em apreço, tal como é salientado pelo Recorrido, “resulta claramente dos Autos, o IVV notificou sempre a Requerente das peças apresentadas, inclusivamente das suas contra-alegações de recurso”.

Assim, a recorrente poderia ter perfeitamente ter respondido a tal matéria caso a julgasse relevante para sua defesa, sem necessidade de notificação expressa para o efeito.

De todo o modo, essa matéria está consignada em legislação comunitária e nacional, pelo que o STA poderia apreciá-la, pelo menos para afastar a argumentação genérica da recorrente da necessidade de notificação dos auxílios de Estado. Quer dizer, se nem todos os auxílios carecem de notificação, nada impede que o tribunal aprecie os respetivos requisitos à luz do direito nacional e comunitário. Ou, por outras palavras, podendo haver auxílios com obrigatoriedade de notificação e outros sem essa obrigatoriedade, cabia até à recorrente alegar e provar fundamentos para essa notificação, o que não fez. Por isso, limitando-se este STA a interpretar as normas e não a aditar novos factos, não se pode falar em incompetência em razão da hierarquia.

De qualquer forma, como se escreveu no acórdão acima citado, proferido no Processo n.º 01503/12, o STA não fez assentar o seu julgamento na circunstância de a medida de auxílio em questão respeitar o limiar *de minimis* nem tão pouco na suposta aceitação por parte da Comissão da argumentação do Estado português sobre o cumprimento daquele limiar.

Com efeito, no Acórdão de 23 de abril de 2013, proc n.º 29/2013, para o qual o acórdão ora recorrido remete, diz-se claramente que ainda que não se entendesse que no caso não havia lugar à obrigação de notificação, tal não implicaria necessariamente que houvesse razões para anulação da taxa de promoção do vinho, por força do princípio da proporcionalidade.

II.2. Nulidade por omissão de pronúncia.

Nesta parte iremos seguir o que ficou escrito no Processo n.º 1503/12, já que as situações são idênticas.

“A nulidade do acórdão por omissão, prevista no art.º 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, está diretamente relacionada com o comando fixado n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil, segundo o qual «o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras».

Constitui jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal, vazada entre outros, no Acórdão de 9 de maio de 2012, proc n.º 245/11, que a omissão de pronúncia só existe “quando o tribunal deixe, em absoluto, de apreciar e decidir as *questões* que lhe são colocadas pelas partes, isto é, os problemas concretos que haja sido chamado a resolver, e não quando deixe de apreciar *razões, argumentos, raciocínios, considerações, teses* ou *doutrinas* invocadas pelas partes em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão das questões colocadas.

O que significa que, como a doutrina e a jurisprudência têm repetidamente explicado, “*questões*” não se confundem com *argumentos* ou *razões*. Por isso, quando as partes colocam ao tribunal determinada *questão*, socorrendo-se a cada passo de várias razões ou fundamentos para fazer valer o seu ponto de vista, o que importa é que o tribunal decida a questão colocada, não lhe incumbindo apreciar todos os fundamentos, argumentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão.

A este propósito diz a Recorrente que o acórdão reclamado procedeu à aplicação do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, que disciplina os auxílios de *minimis*, mas que não analisou nem aplicou o n.º 4 do artigo 2.º do referido Regulamento, que contraria a decisão acolhida no mesmo.

Mais uma vez, resulta patente da argumentação da Recorrente que não existe qualquer omissão de pronúncia, mais sim discordância com o sentido da solução acolhida por este Supremo Tribunal que, segundo a sua ótica, está em contradição com o referido preceito.

Em suma, também não ocorre a nulidade do acórdão, por omissão de pronúncia”.

Acrescentaremos, no entanto que, de qualquer forma, a falta de pronúncia como a recorrente refere conduziria a erro de julgamento e não vício de omissão de pronúncia, uma vez que o tribunal se pronunciou sobre a questão. Saber se bem ou mal constituiria então erro de julgamento.

II.3. Da inconstitucionalidade

Também aqui e porque a questão é idêntica e merece a mesma resposta, seguiremos o Processo citado, no qual ficou escrito o seguinte:

“Finalmente, alega a Recorrente que se verifica uma inconstitucionalidade decorrente: (i) da omissão do dever de reenvio prevista no parágrafo 3 do artigo 267.º do Tratado de Funcionamento União Europeia; (ii) por não aplicar aos presentes autos a norma ínsita no n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, verifica-se, igualmente, uma infração ao artigo 8.º da Constituição da República.

Como bem argumenta o recorrido, “«[a] inconstitucionalidade material é o vício que afeta as normas ordinárias que infringem o disposto na Constituição e os princípios nela consignados, incluindo a interpretação que a tal conduza, pelo que não faz qualquer sentido jurídico a afirmação de que um acórdão é inconstitucional» — *cf.*: fr Acórdão do STJ, de 16 de outubro de 2003, proferido no recurso n.º 03B1371”.

Por outro lado, “(...) o reenvio prejudicial só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional apreciar, tendo em conta as particularidades de cada processo, quer a necessidade de uma decisão prejudicial, quer a pertinência das questões a submeter — neste sentido, veja-se a decisão do próprio TJ (atual TU) de 6 de outubro de 1982, *Cilfit e outros* (proc. C-283/81) e, a título nacional, *vide*, por todos, o recente aresto deste STA de 21 de novembro de 2012, proferido no recurso n.º 0222/12”.

Neste último acórdão deste Supremo Tribunal, acolhendo a jurisprudência do próprio TJ (1), diz-se que a mesma vai no sentido de que “os órgãos jurisdicionais nacionais referidos são obrigados a cumprir o seu dever de reenvio a menos que concluam que a questão não é pertinente ou que a disposição do direito da União em causa foi objeto de uma interpretação por parte do Tribunal de Justiça ou que a correta aplicação do direito da União se impõe com tal evidência que não dá lugar a qualquer dúvida razoável, devendo a verificação desta hipótese ser avaliada em função das características do direito da União, das dificuldades particulares de que a sua interpretação se reveste e do risco de surgirem divergências jurisprudenciais no interior da União” (2).

Por conseguinte, à luz da citada jurisprudência, o reenvio só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional, “a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça”. (3)

Neste sentido, também segundo JÓNATAS MACHADO (4) “o reenvio não é um recurso ou uma faculdade processual das partes do processo principal (...). O reenvio integra uma competência exclusiva de natureza jurisdicional. (...) O facto de uma das partes suscitar uma questão de interpretação ou validade de um ato da UE não significa que haja lugar a reenvio prejudicial.

“(...)”.

E, mais adiante, o mesmo Autor pondera que “O reenvio prejudicial para o TJUE é, em princípio, facultativo, dependendo exclusivamente de decisão discricionária do tribunal nacional. No entanto, casos há de reenvio obrigatório”, sendo que pressuposto importante que vale independentemente de se tratar de reenvio facultativo ou obrigatório “prende-se com a relevância da questão. Nos termos do art. 267º

do TFUE, compete ao juiz nacional, a quem o litígio haja sido submetido, apreciar a necessidade de uma decisão prejudicial para a prolação de uma decisão final e decidir sobre a pertinência das questões que submete ao TJUE. A questão deve ser suficientemente relevante para o desfecho do caso concreto para justificar o reenvio (...)”.

Em suma, no caso dos autos, o acórdão recorrido, ao concluir pela desnecessidade do reenvio limitou-se a fazer uso da discricionariedade que lhe é própria na matéria, em conformidade com a jurisprudência do TJ e da doutrina.

Não procede, pois, a invocada nulidade do acórdão por inconstitucionalidade.

III. Nestes termos e pelo exposto, acorda-se em indeferir a arguição de nulidade do acórdão.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 25 de setembro de 2013. - *Valente Torrão* (relator) – *Ascensão Lopes* – *Pedro Delgado*.

(¹) Cfr., entre outros, os Acórdãos de: 4 de novembro de 1997, *Parfums Christian Dior*, C-337/95; de 4 de junho de 2002, *Lyckeskog*, C-99/00; de 15 de setembro de 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03.

(²) Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, *ob cit.*, p. 964 e Acórdão do TJ de 6 de outubro de 1982, *Cilfit* e outros, C-283/81.

(³) Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, *ob cit.*, p. 965.

(⁴) Cfr. *Direito da União Europeia*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 577.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Processo n.º 1263/12-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Processo n.º 1263/12 (arguição de nulidades)

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Notificada do teor do Acórdão proferido por este STA em 26.06.2013 (fls. 305/347), veio a Recorrente, ao abrigo do disposto nos art.ºs 668.º, n.ºs 1, alínea d), e 4, 716º, 203º, n.º 1, 205, n.º 1, todos do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 2.º, alínea e) do CPPT e art. 125.º, do CPPT, arguir a nulidade do citado acórdão, imputando-lhe os seguintes vícios:

- a) Nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório;
- b) Violação da competência deste STA em razão da hierarquia por ter apreciado matéria de facto nova;
- c) Nulidade por omissão de pronúncia;
- d) Inconstitucionalidade.

II. Como é do conhecimento das partes e deste STA foram interpostos dezenas de recursos pela recorrente versando a mesma questão.

Este STA deu resposta negativa a todos os recursos e seguiu a doutrina defendida no Acórdão de 23 de abril passado, proferido no Processo n.º 29/13.

Assim sendo, a resposta a dar agora à arguição das nulidades suscitadas tem de ter por base aquele acórdão.

A estas nulidades se respondeu já, entre outros, no processo 01503/12 que aqui seguiremos de perto ou transcreveremos na parte em que interessar.

Assim:

II.1. Nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório e incompetência do STA em razão da hierarquia.

Constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal, expressa, entre outros, no Acórdão do STA, de 29 de outubro de 2008, proferido no recurso n.º 0556/08, de que “[n]ão existe a nulidade decorrente da preterição do contraditório se o Tribunal decidir uma questão suscitada nas contra-alegações do recorrido [...] se tiver sido dado cumprimento ao disposto no art. 229-A do Código de Processo Civil (notificação das contra-alegações ao Requerente)”.

Ora, no caso em apreço, tal como é salientado pelo Recorrido, “**resulta claramente dos Autos, o IVV notificou sempre a Requerente das peças apresentadas, inclusivamente das suas contra-alegações de recurso**”.

Assim, a recorrente poderia ter perfeitamente ter respondido a tal matéria caso a julgasse relevante para sua defesa, sem necessidade de notificação expressa para o efeito.

De todo o modo, essa matéria está consignada em legislação comunitária e nacional, pelo que o STA poderia apreciá-la, pelo menos para afastar a argumentação genérica da recorrente da necessidade de notificação dos auxílios de Estado. Quer dizer, se nem todos os auxílios carecem de notificação, nada impede que o tribunal aprecie os respetivos requisitos à luz do direito nacional e comunitário. Ou, por outras palavras, podendo haver auxílios com obrigatoriedade de notificação e outros sem essa obrigatoriedade, cabia até à recorrente alegar e provar fundamentos para essa notificação, o que não fez. Por isso, limitando-se este STA a interpretar as normas e não a aditar novos factos, não se pode falar em incompetência em razão da hierarquia.

De qualquer forma, como se escreveu no acórdão acima citado, proferido no Processo n.º 01503/12, o STA não fez assentar o seu julgamento na circunstância de a medida de auxílio em questão respeitar o limiar *de minimis* nem tão pouco na suposta aceitação por parte da Comissão da argumentação do Estado português sobre o cumprimento daquele limiar.

Com efeito, no Acórdão de 23 de abril de 2013, proc n.º 29/2013, para o qual o acórdão ora recorrido remete, diz-se claramente que ainda que não se entendesse que no caso não havia lugar à obrigação de notificação, tal não implicaria necessariamente que houvesse razões para anulação da taxa de promoção do vinho, por força do princípio da proporcionalidade.

II.2. Nulidade por omissão de pronúncia.

Nesta parte iremos seguir o que ficou escrito no Processo n.º 1503/12, já que as situações são idênticas.

“A nulidade do acórdão por omissão, prevista no art.º 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, está diretamente relacionada com o comando fixado n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil, segundo o qual «o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras».

Constitui jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal, vazada entre outros, no Acórdão de 9 de maio de 2012, proc n.º 245/11, que a omissão de pronúncia só existe “quando o tribunal deixe, em absoluto, de apreciar e decidir as *questões* que lhe são colocadas pelas partes, isto é, os problemas concretos que haja sido chamado a resolver, e não quando deixe de apreciar *razões, argumentos, raciocínios, considerações, teses* ou *doutrinas* invocadas pelas partes em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão das questões colocadas.

O que significa que, como a doutrina e a jurisprudência têm repetidamente explicado, “*questões*” não se confundem com *argumentos* ou *razões*. Por isso, quando as partes colocam ao tribunal determinada *questão*, socorrendo-se a cada passo de várias *razões* ou fundamentos para fazer valer o seu ponto de vista, o que importa é que o tribunal decida a questão colocada, não lhe incumbindo apreciar todos os fundamentos, argumentos ou *razões* em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão.

A este propósito diz a Recorrente que o acórdão reclamado procedeu à aplicação do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, que disciplina os auxílios de *minimis*, mas que não analisou nem aplicou o n.º 4 do artigo 2.º do referido Regulamento, que contraria a decisão acolhida no mesmo.

Mais uma vez, resulta patente da argumentação da Recorrente que não existe qualquer omissão de pronúncia, mais sim discordância com o sentido da solução acolhida por este Supremo Tribunal que, segundo a sua ótica, está em contradição como o referido preceito.

Em suma, também não ocorre a nulidade do acórdão, por omissão de pronúncia”.

Acrescentaremos, no entanto que, de qualquer forma, a falta de pronúncia como a recorrente refere conduziria a erro de julgamento e não vício de omissão de pronúncia, uma vez que o tribunal se pronunciou sobre a questão. Saber se bem ou mal constituiria então erro de julgamento.

II.3. Da inconstitucionalidade

Também aqui e porque a questão é idêntica e merece a mesma resposta, seguiremos o Processo citado, no qual ficou escrito o seguinte:

“Finalmente, alega a Recorrente que se verifica uma inconstitucionalidade decorrente: (i) da omissão do dever de reenvio prevista no parágrafo 3 do artigo 267.º do Tratado de Funcionamento União Europeia; (ii) por não aplicar aos presentes autos a norma ínsita no n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, verifica-se, igualmente, uma infração ao artigo 8.º da Constituição da República.

Como bem argumenta o recorrido, “«[a] inconstitucionalidade material é o vício que afeta as normas ordinárias que infrinjam o disposto na Constituição e os princípios nela consignados, incluindo a interpretação que a tal conduza, pelo que não faz qualquer sentido jurídico a afirmação de que um acórdão é inconstitucional» — *cf*: fr Acórdão do STJ, de 16 de outubro de 2003, proferido no recurso n.º 03B1371”.

Por outro lado, “(...) o reenvio prejudicial só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional apreciar, tendo em conta as particularidades de cada processo, quer a necessidade de uma decisão prejudicial, quer a pertinência das questões a submeter — neste sentido, veja-se a decisão do próprio TJ (atual TU) de 6 de outubro

de 1982, *Cilfit e outros* (proc. C-283/81) e, a título nacional, *vide*, por todos, o recente aresto deste STA de 21 de novembro de 2012, proferido no recurso n.º 0222/12”.

Neste último acórdão deste Supremo Tribunal, acolhendo a jurisprudência do próprio TJ⁽¹⁾, diz-se que a mesma vai no sentido de que “os órgãos jurisdicionais nacionais referidos são obrigados a cumprir o seu dever de reenvio a menos que concluam que a questão não é pertinente ou que a disposição do direito da União em causa foi objeto de uma interpretação por parte do Tribunal de Justiça ou que a correta aplicação do direito da União se impõe com tal evidência que não dá lugar a qualquer dúvida razoável, devendo a verificação desta hipótese ser avaliada em função das características do direito da União, das dificuldades particulares de que a sua interpretação se reveste e do risco de surgirem divergências jurisprudenciais no interior da União”⁽²⁾.

Por conseguinte, à luz da citada jurisprudência, o reenvio só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional, “a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça”⁽³⁾.

Neste sentido, também JÓNATAS MACHADO⁽⁴⁾ “o reenvio não é um recurso ou uma faculdade processual das partes do processo principal (...). O reenvio integra uma competência exclusiva de natureza jurisdicional. (...) O facto de uma das partes suscitar uma questão de interpretação ou validade de um ato da UE não significa que haja lugar a reenvio prejudicial.

“(...)”.

E, mais adiante, o mesmo Autor pondera que “O reenvio prejudicial para o TJUE é, em princípio, facultativo, dependendo exclusivamente de decisão discricionária do tribunal nacional. No entanto, casos há de reenvio obrigatório”, sendo que pressuposto importante que vale independentemente de se tratar de reenvio facultativo ou obrigatório “prende-se com a relevância da questão. Nos termos do art. 267º do TFUE, compete ao juiz nacional, a quem o litígio haja sido submetido, apreciar a necessidade de uma decisão prejudicial para a prolação de uma decisão final e decidir sobre a pertinência das questões que submete ao TJUE. A questão deve ser suficientemente relevante para o desfecho do caso concreto para justificar o reenvio (...)”.

Em suma, no caso dos autos, o acórdão recorrido, ao concluir pela desnecessidade do reenvio limitou-se a fazer uso da discricionariedade que lhe é própria na matéria, em conformidade com a jurisprudência do TJ e da doutrina.

Não procede, pois, a invocada nulidade do acórdão por inconstitucionalidade.

III. Nestes termos e pelo exposto, acorda-se em indeferir a arguição de nulidade do acórdão.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 25 de setembro de 2013. — *Valente Torrrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

⁽¹⁾ Cfr., entre outros, os Acórdãos de: 4 de novembro de 1997, *Parfums Christian Dior*, C-337/95; de 4 de junho de 2002, *Lyckeskog*, C-99/00; de 15 de setembro de 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03.

⁽²⁾ Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, *ob cit.*, p. 964 e Acórdão do TJ de 6 de outubro de 1982, *Cilfit e outros*, C-283/81.

⁽³⁾ Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, *ob cit.*, p. 965.

⁽⁴⁾ Cfr. *Direito da União Europeia*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 577.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Taxa. Promoção. Vinho. Direito Comunitário. Auxílio do Estado. Princípio da Proporcionalidade. Princípio da Confiança. Princípio da Segurança Jurídica.

Sumário:

I — Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92º do Tratado (actual art. 107º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art.108º, n.º 3, do TFUE.

- II — *A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.*
- III — *Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.*
- IV — *Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.*
- V — *A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.*
- VI — *A anulação total da taxa com o consequente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, I.P., pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.*

Processo n.º 1289/12-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I.P.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Ascensão Lopes.

Acordam, em conferência, nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – RELATÓRIO

A....., LDA., pessoa colectiva n.º, com sede em, concelho de Tondela, nos termos do art.º 268.º, n.º 4, da CRP, do art.º 95.º, n.º 1 e n.º 2, alínea d, da LGT e do art.º 97, n.º 1, alínea d) e 99 e ss. do CPPT, deduziu impugnação da decisão de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de uma taxa de promoção cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, relativa ao mês de Agosto de 2004, no valor de €96 628,80.

Por sentença de 6 de Setembro de 2012, o TAF de Viseu, julgou totalmente improcedente por não provada a impugnação. Reagiu a ora recorrente A....., LDA, interpondo o presente recurso, cujas alegações integram **as seguintes conclusões** reformuladas nos termos do despacho de fls. 361 e 361 verso:

A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação da taxa de promoção alegadamente devida ao IVV com referência ao mês de Agosto de 2004.

B. Ao contrário do que foi defendido nos autos pelo IVV e acolhido pelo Tribunal *a quo* na sentença ora posta em crise, o processo de investigação à taxa de promoção que foi iniciado pela Comissão (processo C43/2004) não é «totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da Impugnante» - cf. página 22 da sentença proferida nos autos -, sendo que neste entendimento radica a confusão e erro de julgamento que ocorreu em 1.ª instância.

C. Independentemente da eventual compatibilidade com o mercado comunitário da totalidade ou da parte do auxílio em questão relacionada com os vinhos produzidos em Portugal ou independentemente dos aspectos da mesma taxa que estão em investigação pela Comissão por suscitarem dúvidas quanto à respectiva compatibilidade com o mercado comum, verifica-se, no caso da taxa em causa dos autos, uma ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação da medida à Comissão, ao arrepio do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) e consequente proibição de execução de semelhante medida, prevista no mesmo artigo.

D. Essa ilegalidade encontra-se plenamente provada nos autos - cf. alíneas F), G) e H) dos factos provados e teor da decisão da comissão Europeia de iniciar o procedimento contraditório C43/2004,

junto aos autos pela A..... com a sua petição inicial e dada por integralmente reproduzida pelo Tribunal *a quo* na alínea G) dos factos provados —, pelo que o Tribunal *a quo* não podia ter decidido no sentido em que decidiu na sentença ora posta em crise.

E. A taxa de promoção, sendo una, consubstancia — conforme está demonstrado nos autos e vem até afirmado pela própria Comissão Europeia (cf. parágrafos 56 a 58, entre outros, da Decisão da Comissão e, por exemplo, parágrafo 113 da Decisão de 20.07.2010) —, a fonte de financiamento de auxílios de Estado.

F. Ainda que esta taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revistam a natureza de auxílios, o que é facto é que ela constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e, como tal, faz parte integrante dessa medida — cf., por exemplo, parágrafo 112 da Decisão de 20.07.2010.

G. A implementação de uma medida parafiscal — *in casu*, a taxa de promoção - que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória ou legal, de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE) — cf. jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (¹) (Cf., entre outros, Acórdãos de 25.06.1970, FRANÇA/COMISSÃO de 21.10.2003, EUGENE VAN CALSTER, OPENBAAR SLACHTUIS; ou de 13.01.2005, STREEJGEWEST WESTELIJK NOORD-BRABANT.) e pág. 48 do Parecer jurídico junto aos autos.

H. Foi dada execução pelo Estado Português à taxa de promoção do vinho cobrada pelo IVV e às medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão - cf. parágrafos 1 e 3 da aludida Decisão da comissão.

I. A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e o respectivo modo de financiamento em causa nos presentes autos no conjunto de auxílios não notificados — conforme melhor decorre do parágrafo 3 da decisão junta com a petição inicial, que ora se transcreve: «(³) Resultando das informações prestadas ter sido dada execução ao dispositivo em causa, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados».)

J. A proibição de execução ou efeito suspensivo previsto no n.º 3 do actual artigo 108.º TFUE foi, inclusivamente, recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 da Decisão da Comissão que se juntou com a petição inicial.

K. A taxa de promoção, não tendo sido notificada previamente à Comissão e continuando a ser mantida em execução, é necessariamente inválida até à prolação e trânsito final da decisão da Comissão sobre a respectiva compatibilidade com o mercado comum e manter-se-á inválida, relativamente ao período em questão nos autos, por mais regular e compatível com o mercado comum que se venha a considerar, a final, o auxílio investigado (cf., por exemplo, Ac. de 21.11.1991, FNCE, proc. C-354/90) e foi explicado na petição inicial que dá causa aos autos (cf. capítulo IV — A) respectivo).

L. «[U]ma decisão da Comissão que declare um auxílio não notificado compatível com o mercado comum não tem por consequência regularizar, a posteriori, os actos de execução que são inválidos por terem sido adoptados em violação da proibição contida nessa disposição [n.º 3 do art.º 88.º], porquanto *«qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a inobservância, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia do seu efeito útil»* — cf. Acórdão de 05.10.2006 TRANSALPINE ÖLLEITUNG IN ÖSTERRREICH GMBH, processo C-368/04, n.º 41; cf., ainda, Acórdão de 21.10.2006, processo C-261/01 e 262/02.

M. A taxa de promoção não podia, por isso, ser cobrada. E tendo-o sido — como o foi (cf. parágrafo 132 da Decisão de 20.07.2010: «Portugal deu execução ilegalmente ao financiamento das campanhas de promoção genérica do vinho, financiadas por meio de uma taxa cobrada sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados dos outros Estados-Membros, em violação do artigo 108., n.º3, do TFUE») — impõe-se agora aos órgãos jurisdicionais nacionais que declarem a anulação dos actos de liquidação da taxa de promoção relativos ao período em questão, uma vez que o estabelecimento daqueles auxílios e daquela taxa de promoção, sem prévia pronúncia da Comissão Europeia, é contrário ao Direito Comunitário - o que, em concreto, se requereu nos presentes autos relativamente ao acto de liquidação da taxa de promoção do período de Agosto de 2004 e veio a ser, com manifesto erro de julgamento, indeferido em primeira instância.

N. «75. Enquanto a apreciação da compatibilidade de medidas de auxílio com o mercado comum é da competência exclusiva da Comissão, agindo sob a fiscalização do Tribunal de Justiça, os órgãos jurisdicionais nacionais zelam pela salvaguarda dos direitos dos particulares em caso de violação da obrigação de notificação prévia dos auxílios de Estado à Comissão, prevista no artigo 93.º, n.º 3, do Tratado [88.º, n.º 3] (v. acórdão de 17 de Junho de 1999, Piaggio, C-295/97, Colect., p. I-3735, n.º 31).» - cf. parágrafo 75 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

O. «53. A este propósito, importa recordar, por um lado, que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93º, n.º 3 [88.º, n.º 3],

último período, do Tratado e que tem efeito directo (acórdãos, já referidos, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e o.*, n.º 30), e, por outro, que o Estado-Membro é, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, *Comateb e o.*, C-192/95 a C-218/95, *Colect.*, p. I-165, n.º 20)»

— cf. parágrafo 53 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

P. «62. Importa ainda sublinhar que a ilegalidade de uma medida de auxílio, ou de uma parte dessa medida, em virtude da violação da obrigação de notificação prévia à sua execução, não é afectada pelo facto de a referida medida ter sido considerada compatível com o mercado comum por uma decisão final da Comissão.»

— cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

Q. «63. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, sob pena de prejudicar o efeito directo do artigo 93.º, n.º 3 [88.º, n.º 3] último período, do Tratado e de não respeitar os interesses dos particulares que os órgãos jurisdicionais nacionais têm por missão proteger, a referida decisão final da Comissão não tem como consequência sanar, a *posteriori*, os actos de execução que eram inválidos por terem sido adoptados com inobservância da proibição contida nesse artigo. Qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a violação, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la de efeito útil (v. acórdão *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, já referido, n.º 16).»

— cf. parágrafo 63 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

R. «64. Por outro lado, importa recordar que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 [88.º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo. Esta violação, invocada pelos particulares com legitimidade para tal e verificada pelos órgãos jurisdicionais nacionais, deve conduzir estes a daí retirarem todas as consequências, em conformidade com o seu direito nacional, no que se refere tanto à validade dos actos de execução das medidas de auxílio em causa como à cobrança dos apoios financeiros concedidos (v. acórdãos, já referidos, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e o.*, n.º 30).»

— cf. parágrafo 64 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

S. O Tribunal *a quo* incorreu, pois, em manifesto erro de julgamento na sentença proferida, rogando-se a este Venerando Tribunal a revogação da sentença aqui posta em crise.

Termos em que deverá o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.

Caso assim não se entenda e se suscitem dúvidas relativamente ao alcance da obrigação de notificação prévia e efeito suspensivo no caso da taxa em causa nos presentes autos, mais se requer, nos termos do art. 267.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, que a instância seja suspensa e se proceda ao reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que esta instância se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais nessa hipótese:

- A implementação de uma medida parafiscal — *in casu*, a chamada taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108º do TFUE)?

- A resposta à questão anterior é alterada em alguma medida pelo facto do produto dessa taxa — consubstanciando embora a única fonte de financiamento desses auxílios, numa relação de afectação legal percentual — financiar igualmente, na percentagem remanescente, outro conjunto de serviços e actividades (podendo ter, por isso, porventura, um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia)?

- O n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) permite a um Estado-Membro proceder à cobrança dessa medida parafiscal que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória - e que se encontra a ser alvo do procedimento previsto no n.º 2 do mesmo artigo, tendo sido inscrito no registo de auxílios de Estado não notificados -, antes da decisão da Comissão e do trânsito dessa decisão sobre a respectiva compatibilidade?

- Em caso negativo — e na hipótese de o Estado-Membro ter procedido à cobrança da referida medida parafiscal -, pode um contribuinte nacional recorrer aos Tribunais nacionais, invocando a violação da obrigação de notificação prévia e proibição de pôr em execução tal medida, para obter a restituição ou anulação da liquidação da taxa cobrada em violação dessa disposição?

O Instituto da Vinha e do Vinho contra-alegou formulando as seguintes conclusões:

A. O presente recurso vem interposto da sentença que decidiu pela manutenção do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da taxa de promoção autoliquidada pela Recorrente e devida ao IVV, aqui Recorrido, com referência ao período mensal de Agosto de 2004.

B. O objecto do recurso é delimitado pelas conclusões da alegação do recorrente, não podendo o tribunal conhecer de matérias nelas não incluídas, a não ser que as mesmas sejam de conhecimento officioso — *cf.*: artigos 660.º, n.º 2, 684.º, n.ºs 2 e 3 e 685.º-A, n.ºs 1 e 2, todos do Código de Processo Civil e Acórdãos do STA de 21 de Maio de 1992, proferido no recurso n.º 027044 e de 5 de Julho de 2012, proferido no recurso n.º 053/2012.

C. A Recorrente limita o objecto do seu recurso à questão de saber se as medidas financiadas pela taxa de promoção em crise violam a obrigação de notificação prévia à Comissão Europeia dos auxílios estatais, prevista hoje no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, pelo que também só sobre esta questão podem incidir as presentes alegações — *cf.*: conclusões D e E das alegações da Recorrente.

D. Ao contrário do alegado pela Recorrente, na sentença proferida o Tribunal *a quo* demonstra ter compreendido os vícios que reputa imputáveis à taxa de promoção, pronunciando-se expressamente sobre eles, pelo que não enferma do erro de julgamento alegado.

E. Em quase todos os momentos das alegações de recurso da Recorrente, esta mesma, ao contrário de rebater a decisão *a quo*, as suas posições e respectivas apreciações, limita-se a invocar a incompreensão do Tribunal e secundar a posição por si já sustentada na p.i..

F. Ao invés de atacar propriamente a decisão *a quo* nos seus fundamentos, a Recorrente ataca a conduta do Tribunal baseando-se no por si já alegado na p.i. e no facto do Tribunal não ter aderido à sua posição.

G. O que, diga-se, seria desde logo suficiente para que não pudessem ser admitidas estas alegações que se apresentam em violação ao disposto nos artigos 685.º-A do CPC, aplicável, *ex vi* artigo 2.º do CPPT, e à vasta jurisprudência superior — *cf.*: por todos, acórdão do TCA Norte (1.ª Secção) no processo n.º 2370/08.3 BEPRT, de 24 de Fevereiro de 2012, acórdão do TCA Norte (1.ª secção) no processo n.º 28/11.5 BECBR, de 8 de Junho de 2012, e acórdãos do STA no recurso n.º 39.981 de 11 de Junho de 1997, no recurso n.º 766/03 de 4 de Março de 2004, e no recurso n.º 13.331 de 22 de Janeiro de 1992.

H. A sentença *a quo*, com base nos documentos juntos aos Autos, designadamente na decisão da Comissão Europeia de abertura do processo contraditório C-43/2004, decidiu pela improcedência da impugnação, na medida em que:

«é a própria Comissão que na decisão referida na alínea G. dos factos provados que refere que “o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal”, conclusão 144. Ora, não constituindo um auxílio estatal a taxa posta em causa pela Impugnante não faz sentido considerar a mesma ilegal enquanto a Comissão Europeia não proferir uma decisão final no âmbito do procedimento de investigação mencionado na alínea F. dos factos provados. Pelo que, afigura-se-nos desde já, a presente Impugnação não pode proceder. Pois, não estando em causa um auxílio estatal, a adopção de tal medida não carece de ser previamente notificada à Comissão Europeia nos termos do n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE» — *cf.*: p. 29 da sentença recorrida.

I. No dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou o Governo português da sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2 do Tratado CE — hoje, artigo 108.º, n.º 2 do TFUE —, com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

J. Logo na decisão de abertura do procedimento a Comissão concluiu que o financiamento, através das receitas da taxa em causa, das actividades desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na acepção do agora artigo 107.º do TFUE.

K. Estando demonstrado no âmbito do procedimento que as receitas desta taxa correspondem a mais de 62% do orçamento associado ao funcionamento do IVV, quanto à grande maioria da consignação da taxa de promoção, não estamos sequer perante um auxílio de Estado, pelo que, quanto a essa larga componente, inexistia, por completo, qualquer obrigação de notificação da medida em causa.

L. A Comissão considera que também o apoio financeiro concedido à associação Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos, ou seja, a actividade desenvolvida em Portugal por aquela Associação, não constitui um auxílio, na acepção do mesmo preceito, pelo que, também esta medida dispensava qualquer notificação prévia à Comissão.

M. A Comissão apenas deu início ao processo de investigação relativamente:

i) às medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros;

- ii) ao regime de financiamento de tais medidas; e,
- iii) ao regime de financiamento das medidas relativas à formação.

N. Apenas e só relativamente a essa ínfima parcela poderia eventualmente discutir-se a violação do dever de notificação prévia previsto no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, o que *deita por terra* as pretensões da Recorrente de não pagar a totalidade da taxa por si autoliquidada.

O. O IVV foi notificado da decisão relativa ao procedimento instaurado em 28 de Setembro de 2010, a qual foi objecto de recurso por parte das autoridades portuguesas, factos também referidos pela Recorrente nas suas alegações de recurso.

P. Após negociações entre as partes, a Comissão adoptou a Decisão C(2012) 2111 final, de 4 de Abril de 2012, que altera as condições sétima e nona da Decisão de 2010 nos termos acordados com as autoridades portuguesas em termos que levaram o Estado Português a desistir do recurso pendente, entretanto extinto por despacho de 10 de Maio de 2012 — *cf.* Decisões de 2010 e de 2012 (esta ainda não publicada no Jornal Oficial da União Europeia) juntas em anexo a estas contra-alegações como docs. n.ºs 1 e 2.

Q. A decisão final do procedimento conclui que, das três realidades averiguadas apenas as medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros e as medidas relativas ao respectivo regime de financiamento podem constituir auxílios de Estado nos termos do artigo 107.º do TFUE, mas não as medidas relativas ao regime de financiamento da formação, que não constitui um auxílio de Estado, pelo que não carece de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.

R. No âmbito da execução da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, a Comissão manifestou abertura para que Portugal demonstrasse que os apoios considerados como auxílios estatais no âmbito do procedimento conclusivo, respeitam os limiares *de minimis* aplicáveis, caso em que a Comissão consideraria a Decisão como executada.

S. O Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios *de minimis* concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.

T. Após confirmação de que os limiares *de minimis* aplicáveis não foram excedidos por nenhum dos agentes económicos do sector vitivinícola em Portugal, o IVV enviou uma carta à Comissão comunicando que os apoios respeitaram os limiares *de minimis* aplicáveis e que por esta razão o Estado considera a Decisão de 2010 plenamente executada, sem necessidade de proceder a qualquer reembolso.

U. Em Setembro de 2012— através de carta junta em anexo a estas contra-alegações como doc. n.º 3 —, a Comissão tomou boa nota do entendimento do Estado de que as poucas medidas classificadas como auxílio no âmbito da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, se encontram abrangidos pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006 e cumprem os limites *de minimis* aí estabelecidos.

V. Esta carta traduz, a confirmação da Comissão de que a taxa de promoção não padece de qualquer incompatibilidade com o direito da União Europeia em matéria de auxílios de Estado e que as medidas financiadas por meio desta taxa classificadas pela Comissão como auxílios estatais no âmbito do procedimento não careciam de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.

W. O Recorrido demonstrou, mesmo quanto às medidas investigadas pela Comissão, que estas não colocam quaisquer problemas de compatibilidade com o Direito Comunitário no que respeita ao dever de notificação prévia instituído no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, pois não constituem auxílios de Estado nos termos do artigo 107.º do TFUE.

IV. DO PEDIDO

Termos em que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo por isso ser mantida no que respeita à improcedência da pretensão da Recorrente em ver anulado o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da taxa de promoção em crise, com as devidas consequências legais.

Só nestes termos será respeitado o DIREITO e feita JUSTIÇA!

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

Na verdade, parece ponto assente em termos doutrinários e jurisprudenciais ¹(Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição, II volume, páginas 134, 342, 343, 524 e 525, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

Acórdão do STA, de 10 de Janeiro de 2012, proferido no recurso n.º 0565/10, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.) que o acto de liquidação enquanto acto divisível é susceptível de anulação parcial.

“Porém, tal anulação parcial só poderá ser juridicamente admissível quando o fundamento da anulação valha apenas em relação a uma parte do acto, isto é, quando haja uma ilegalidade apenas parcial...

No entanto, se o acto de liquidação tem um único fundamento jurídico, não sendo nele possível distinguir entre uma parte que está conforme à lei e outra que a viola, não se pode decretar a anulação parcial, mesmo que se entenda que, por força de outras disposições legais, uma liquidação poderia ter lugar.

Será por exemplo, o caso de uma liquidação se ter baseado em determinada tabela de taxas de imposto e se vir a entender que a tabela legalmente aplicável seria outra. Nestas circunstâncias, toda a liquidação assentará em fundamentos jurídicos errados, pelo que o acto deve ser integralmente anulado, com fundamento em erro sobre os pressupostos de direito (vício de violação de lei). A prática de novo acto, com base na tabela tida como legal, caberá à administração tributária e não ao tribunal, não podendo o interessado ser privado da possibilidade de discutir a legalidade do novo acto que, eventualmente, venha a ser praticado, utilizando todos os meios de impugnação administrativa e contenciosa que a lei lhe proporciona”.² (Obra citada, páginas 342/343.)

Ora, no caso em análise, é insofismável que, apenas está em causa a eventual ilegalidade de uma pequena percentagem da taxa, destinada a financiar o regime de formação e de promoção de vinhos portugueses noutros Estados-Membros e países terceiros.

Por tanto, a pretensão da recorrente de anulação total do acto de autoliquidação sindicado não tem qualquer apoio legal.

Pela decisão de 2010.07.27 (fls. 388), com as alterações constantes da decisão de 2010.04.04, produzido no procedimento contraditório C 43/2004, a Comissão Europeia considerou que os auxílios à promoção do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente em violação do artigo 108.º/3, do TFUE, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para efeitos do artigo 107.º/3/c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006, **desde que Portugal cumpra as condições constantes do n.º 2 do artigo 3.º da decisão da Comissão.**

No caso, uma vez que a recorrente ainda não efectuou o pagamento da taxa, o recorrido deve renunciar formalmente ao recebimento da parte proporcional que incide sobre os produtos importados de outros Estados-Membros e que é destinada a financiar a parte do auxílio que beneficia exclusivamente os produtos nacionais e aos juros de mora respeitantes a esta parte.

Sucede que a factualidade apurada nos autos é, manifestamente, insuficiente em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito, nos termos do referido regime jurídico.

Termos em que, nos termos do disposto nos artigos 729.º/3 e 730.º do CPC deve anular-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1ª instância, a fim de se proceder à ampliação da matéria de facto.

2- FUNDAMENTAÇÃO:

O Tribunal “a quo” deu como provada a seguinte factualidade:

A) No dia 8 de Setembro de 2004, a A..... procedeu à autoliquidação da quantia de €96 628,80, a título de taxa de promoção referente ao mês de Agosto de 2004, cfr, documento n.º 1, junto com o pedido de revisão oficiosa, a qual por sua vez é o doc. 1 que instrui a petição inicial desta Impugnação, aqui dado por reproduzido o mesmo se dizendo dos demais elementos infra referidos;

B) o montante da referida taxa foi apurado através da aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, que estabelece a mencionada taxa de promoção, e da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho, com a redacção que lhe foi conferida pela Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixa o valor da taxa, factualidade que resulta dos articulados apresentados pelas Partes, ou seja não é objecto de dissenso;

C) em 22/12/2008 a A..... apresentou pedido de revisão oficiosa da autoliquidação referida em A, vide artigo 1º da petição inicial e doc. nº2 que instruiu a petição inicial;

D) O pedido mencionado em C) foi indeferido em 12/01/2009, cfr, doc. 2 que instruiu a petição inicial;

E) Em 09/02/2009, via postal, a Impugnante remeteu a petição inicial que deu origem à presente Impugnação, vide fls. 2 e sgs.;

F) No dia 1 de Dezembro de 2004 a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2 do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado, encontrando-se o referido procedimento em curso, não tendo ainda sido adoptada decisão definitiva sobre o mérito da causa, verificando-se apenas a apreciação liminar melhor especificada na alínea seguinte, cfr, doc. n.º 3 que instruiu a petição inicial;

G) Do documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE — C 92/12, de 16.4.2005, sob a epígrafe:

“Auxílio Estatal — Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa para-fiscal de promoção do Vinho Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do art. 88.º Tratado CE (2005/C 92/06)” extracta-se o que infra se registará dando-se o demais por reproduzido:

“I. PROCESSO

(1) Na sequência de uma queixa, ..., sobre a taxa “de promoção do vinho”, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (a seguir denominado “IVV”), assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição para-fiscal.

...

II. DESCRIÇÃO

...
 (6) *A referida taxa, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV é imposta não apenas aos produtos vitivinícolas produzidos e comercializados em Portugal mas também*
 - aos produzidos em Portugal e comercializados nos outros Estados-Membros e nos países terceiros, e

- aos originários dos outros Estados-Membros ou de países terceiros comercializados em Portugal.

...
Produtos sujeitos à imposição

(46) *Estão sujeitos à taxa os vinhos e produtos vínicos produzidos ou comercializados em Portugal, incluindo os vinhos licorosos, vinhos frisantes e bebidas aromatizadas, vinhos espumantes e outras bebidas do sector vinícola, assim como os vinagres de vinho.*

(47) *Estão, assim, sujeitos, tanto os vinhos produzidos em Portugal, quer sejam comercializados no país ou exportados para outros Estados-Membros ou países terceiros, como os vinhos que, sendo produzidos noutros Estados-Membros da União Europeia ou em Estados terceiros, são comercializados em Portugal.*

...
 (108) *A Comissão considera que os auxílios públicos pagos para financiar as acções de promoção no caso em apreço até 1 de Janeiro de 2002 respeitaram os critérios estabelecidos pelos dispositivos comunitários aplicáveis nesta matéria.*

IV CONCLUSÃO

(144) *Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:*

- o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos não constitui um auxílio;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vínicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) *Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.*

...”, idem anterior;

H) A Comissão Europeia encerrou o procedimento a que vimos aludindo através de decisão proferida em 20-07-2010, que Portugal questionou através do competente recurso de anulação que dirigiu ao Tribunal Geral da União Europeia, decisão:

...
 - limitada até 31 de Dezembro de 2006 “*data da entrada em vigor das novas Orientações Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007-2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará no respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data.*”

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º, n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para do artigo 107º, n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006...

...”. cfr. documentos n.º 3 e 4 juntos pelo IVV, no processo conexo n.º 371/09.3B e cuja junção, através de cópia certificada, se ordenou no início desta sentença.

3 – DO DIREITO

O meritíssimo juiz do TAF de Viseu julgou a impugnação improcedente, por entender que: (destacam-se apenas os trechos mais relevantes da decisão com interesse para o presente recurso).

“Sentença**I Relatório**

Em jeito de conclusão a Impugnante referiu que:

“Resulta do exposto que a A..... foi, e continua a sê-lo, ilegalmente sujeita a uma taxa que é parte integrante de uma medida de auxílio executada em violação da proibição de execução contida no n.º 3 do art.º 88.º do Tratado CE.

Como tal, quer a medida de auxílio, quer o seu incindível modo de financiamento, não podem ser mantidos em execução até que seja proferida decisão final favorável (ou não) pela Comissão Europeia no procedimento formal supra descrito.

A violação do direito comunitário, em particular do disposto no art.º 88.º do Tratado CE, determina que as medidas até agora tomadas sejam ilegais, pelo que se deve, sem mais, reconstituir a situação anterior à sua adopção.

Razão pela qual não é devido o montante constante do acto de liquidação cuja revisão oficiosa foi indeferida.

O indeferimento do pedido de revisão oficiosa é lesivo de direitos e interesses legalmente protegidos da A....., sendo por isso susceptível de impugnação, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT, do n.º 1 e do n.º 2, alínea d), do art.º 95.º da LGT e do art.º 268.º, n.º 4, da CRP.

Termina pedindo que a presente impugnação seja julgada procedente, por provada, declarando-se, em consequência, a anulação do acto tributário ilegal, com as demais consequências legais.

Juntou três documentos.

Notificado o IVV para contestar alegou, em síntese, que:

É inequívoco que a impugnante pretende discutir a autoliquidação da taxa de promoção relativa ao período mensal de Agosto de 2004 efectuada ao abrigo do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio e n.º 1 da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho, sustentando a sua posição numa eventual violação do Direito Comunitário, designadamente no que concerne ao regime dos auxílios de Estado;

funda-se num único argumento relativo à suposta existência de um auxílio de Estado por parte do Estado Português aos produtores nacionais de vinho. Com efeito, toda a posição da Impugnante se fixa na hipotética violação do Direito Comunitário, sustentando-se, para tal, em dois documentos: i) um documento da Comissão Europeia que não vem condenar o Estado Português em matéria de auxílios de Estado e ii) num parecer de dois juristas portugueses;

alegando a Impugnante que existiu um erro dos serviços do IVV, estando em causa uma autoliquidação, só pode resultar de uma prodigiosa imaginação;

a impugnação é extemporânea e não constitui meio idóneo e próprio para contestar a autoliquidação em causa;

a Comissão Europeia não contesta a existência e aplicação da componente largamente maioritária da taxa de promoção, sendo que as questões ainda objecto de investigação por aquela Instituição são, além de parcelares, totalmente irrelevantes para a matéria controvertida nos presentes autos;

a Comissão não adoptou qualquer injunção de recuperação quanto ao montante das taxas em causa pelo que não pode proceder o pedido de reembolso da quantia autoliquidada apresentada pela Impugnante.

Concluiu pela improcedência da impugnação.

A Impugnante respondeu à matéria da excepção da inidoneidade do meio decorrente da ausência de previa reclamação graciosa, defendendo a idoneidade, invocando para o efeito doutrina e jurisprudência.

Foi apreciada a invocada excepção tendo-se decidido a idoneidade do meio; posteriormente dispensou-se a produção de prova testemunhal arrolada pelo IVV, bem como as alegações e ordenou-se a ida dos autos com vista ao MP.

O Digno Procurador da República pronunciou-se no mesmo sentido da contestação oferecida pelo IVV, na parte respeitante à inidoneidade do meio.

II Fundamentação**II I Factos provados**

(...)

II III Os factos e o direito

Incumbe ao Tribunal o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, e apenas destas, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras: n.º 1 do art. 95.º do CPTA, ex vi, alínea e) do art. 2º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Como bem refere o IVV, em sede de contestação, com a apresentação da presente impugnação, a A....., Lda. pretende, apesar de tal não fazer incluir no seu pedido, impugnar judicialmente o indeferimento do pedido de revisão oficiosa que efectuou de uma autoliquidação referente à taxa de promoção.

A questão fundamental nestes autos, veja-se que a Impugnante dedica cinco dos seis capítulos da petição inicial (o último capítulo da PI, relativo à ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa formulado pela impugnante), é da natureza da taxa de promoção prevista no DL n.º 119/97, de

15 de Maio, mormente a sua compatibilidade com o direito comunitário, sendo que todas as questões levantadas pela Impugnante dependem da resposta dada a esta questão.

Alega a Impugnante que a taxa por si autoliquidada constitui um auxílio de Estado, contrapondo o IVV que a própria Comissão Europeia defende, em larga medida, exactamente o contrário.

Refere o IVV que para a A..... tudo se baseia numa pretensa violação do Direito Comunitário que, pelo facto de existir uma taxa sobre determinados operadores económicos se transmuta supostamente num auxílio de Estado ilegal e contrário ao Tratado que institui a Comunidade Europeia (adiante designado «Tratado CE»).

A taxa de promoção incide sobre os «vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados», sendo devida pelo agente económico (e, em certos casos, pelo produtor) ao IVV — cf. art.º 1.º, n.º1, e art.º 3.º do D.L. n.º 119/97.

A taxa de promoção constitui, conforme decorre do n.º 1 do art.º 1.º do D.L. n.º 119/97, a «contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do sector».

De acordo com o n.º 1 do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 209/2006, de 27 de Outubro, o IVV coordena e controla a organização institucional do sector vitivinícola, ao mesmo tempo que audita o sistema de certificação de qualidade e acompanha a política comunitária (eg., preparando as regras para a sua aplicação), bem como participa na coordenação e supervisão da promoção dos produtos vitivinícolas.

E são estas as suas funções desde a sua criação pelo Decreto-Lei n.º 304/86, de 22 de Setembro, e posteriores reestruturações pelos Decreto-Lei n.º 102/93, de 2 de Abril, Decreto-Lei n.º 99/97, de 26 de Abril e Decreto-Lei n.º 47/2007, de 27 de Fevereiro. Efectivamente, ao IVV são incumbidas competências relativas à coordenação da actividade vitivinícola nacional e respectiva regulamentação técnica, à definição e acompanhamento das regras da Organização Comum do Mercado Vitivinícola (OCM), ao acompanhamento junto das instâncias comunitárias dos processos relativos ao sector vitivinícola, à promoção das medidas de organização institucional do sector vitivinícola e à definição dos princípios, regras e regulamentação técnica a que deve obedecer o sector vitivinícola.

As normas gerais sobre os auxílios de Estado constam dos artigos 87.º a 89.º do Tratado de Roma e aplicam-se «à produção e ao comércio dos produtos do sector vitivinícola por força do art.º 71.º do Regulamento (CE) n.º 1493/99 do Conselho, que estabelece a organização comum de mercado destes produtos», cfr. considerando n.º 55 do documento mencionado na alínea G) dos factos provados e, bem assim, sobre a aplicação deste regime, ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, Auxílios de Estado e Fiscalidade, Almedina, pág. 143 e ss.

Ora, nos termos do n.º 1 do art.º 87.º do Tratado de Roma, os auxílios estatais são, salvo determinadas excepções, proibidos na ordem jurídica comunitária.

Auxílios estatais são aqueles «concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.», cfr. n.º 1 do art.º 87.º do Tratado de Roma.

No contexto de uma livre concorrência no mercado interno e, nomeadamente, da abertura dos serviços públicos à concorrência, os Estados-Membros intervêm por vezes através de recursos públicos para promover determinadas actividades económicas ou proteger indústrias nacionais. Ao favorecerem determinadas empresas em relação aos seus concorrentes estes auxílios estatais podem falsear a concorrência.

Os auxílios estatais são proibidos pelo Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. No entanto, algumas excepções autorizam os auxílios, justificados por objectivos de interesse comum, por exemplo, para os serviços de interesse económico geral, desde que estes não falseiem a concorrência num sentido contrário ao interesse comum. O controlo dos auxílios estatais exercido pela Comissão Europeia consiste assim em avaliar o equilíbrio entre os efeitos positivos e negativos dos auxílios.

A Política de Concorrência é um factor crucial para a criação de condições de crescimento económico e prosperidade, uma vez que influencia as decisões de investimento, aquisições empresariais, políticas tarifárias e de desempenho económico. Por outro lado, ajuda a promover uma melhor afectação dos recursos e reforçar a competitividade da indústria europeia, para o benefício dos cidadãos.

Em matéria de Política de Concorrência, Auxílios de Estado, o artigo 87º do Tratado da União Europeia refere que são proibidos, de uma forma geral, auxílios estatais que falseiem ou ameacem falsear a concorrência. Esta proibição não é absoluta, uma vez que existem situações para as quais os Auxílios de Estado são compatíveis com o Mercado Comum, enumeradas nos n.ºs 2 e 3 desse artigo. Compete à Comissão Europeia a função de controlar os auxílios estatais, de acordo com o artigo 88º do Tratado, e os Estados-Membros têm o dever, obrigação de notificação, de informar a Comissão da concessão dos Auxílios de Estado, ainda durante a fase de projecto.

Neste contexto, as regras em matéria de Auxílios de Estado visam garantir o bom funcionamento do mercado da UE, de modo a que a concorrência não seja distorcida, contribuindo, assim, para o bem-estar dos consumidores e para a competitividade da economia europeia.

O Mercado Comum assenta no princípio da livre concorrência entre as empresas da União Europeia. A corroborar este princípio, o artigo 87º do Tratado da União Europeia estabelece que são incompatíveis com o Mercado Comum os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, que confiram uma vantagem económica aos beneficiários, a qual deve ser concedida selectivamente, e a medida de auxílio deve ameaçar falsear a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

Só são incompatíveis com o mercado comum os Auxílios de Estado que afectem as trocas comerciais entre os Estados-membros e falseiem ou ameacem falsear a concorrência.

O regime comunitário de auxílios estatais assenta num sistema de autorização prévia, nos termos do qual a Comissão Europeia determina se uma medida de auxílio que o Estado-Membro pretenda conceder pode beneficiar das derrogações previstas nos nºs 2 e 3 do artigo 87º do Tratado da União Europeia (Ver Regras processuais e procedimentos).

Com a preocupação de simplificação administrativa, a Comissão veio a considerar que existem auxílios de reduzido valor, não susceptíveis de afectar de forma significativa o comércio e a concorrência entre Estados-Membros, não devendo como tal ser abrangidos pelo nº. 1 do artº. 87 do Tratado da União Europeia. Adoptou então uma regra dita de minimis, que foi pela primeira vez definida no contexto da política relativa aos auxílios estatais às pequenas e médias empresas (Regra de minimis).

O IVV, em sua defesa, alega que o seu financiamento é garantido, em larga medida, pela taxa de promoção. Isto mesmo foi confirmado pela Comissão Europeia na sua decisão de início do procedimento de investigação em curso, ao registar, por um lado, que «[a]s receitas desta taxa dita de promoção do vinho correspondem a mais de 62% do orçamento associado ao funcionamento do IVV» e, por outro, que «O financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal» (cfr. resumo da Decisão da Comissão, página 12, parágrafo 144). Admite-se que o nome não seja o mais adequado à natureza da taxa, mas tal deve-se ao Legislador e não ao IVV.

Cfr. Decisão da Comissão C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do vinho, publicada no JOUE C 92, de 16.04.2005, a que se dará particular atenção no capítulo 0 infra (cfr. doc. n.º 2, que ora se junta e se dá por reproduzido para todos os efeitos legais).

Sucede que, in casu, tudo não podia ser mais cristalino: os agentes económicos, quase sempre empresas produtoras, quando vendem a granel para retalhistas ou consumidores, dentro ou fora do território nacional, ou quando pedem ao IVV os selos necessários (quando o vinho é engarrafado ou embalado), devem autoliquidar um determinado valor por cada litro do produto vínico.

Tratando-se de vinhos, espumantes e espumosos, aguardentes e bagaceiras esse valor é de €0,0135 por litro.

Tratando-se de vinagres de vinho, esse valor é de € 0,0067 ou € 0,0042 consoante o seu fim.

Com efeito, toda a posição da Impugnante se fixa na hipotética violação do Direito Comunitário, sustentando-se, para tal, em dois documentos: i) um documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE — C 92/12, de 16.4.2005, onde podemos ler:

“Auxílio Estatal — Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 3 8/2003) — Taxa parafiscal de promoção do Vinho
Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE (2005/C 92/06)”

e ii) num parecer de dois juristas portugueses.

Com base no parecer junto aos autos pela Impugnante, dos juristas Dr. António da Gama Lobo Xavier e Dr. Paulo de Castro Rangel, datado de Agosto de 2005, alega a Impugnante que o conceito de auxílio estatal tem sido interpretado de forma muito lata pelo TJCE, abrangendo todas aquelas intervenções que «sob formas diversas, contribuam para reduzir os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa e que, por isso, sem constituírem subsídios no sentido rigoroso da expressão, são da mesma natureza e produzem efeitos idênticos» cfr. Parecer Jurídico, pág. 28 e ss. e Acórdão TJCE de 23.02.1961, proferido no processo n.º 30/59.

Esquece-se a Impugnante que por muito latas que sejam as interpretações feitas pelos Tribunais das normas, as mesmas devem conter-se nos limites impostos pelo próprio legislador.

Assim, nesta questão, dando razão ao IVV, é a própria Comissão que na decisão referida na alínea G. dos factos provados refere que “o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal” (sublinhado nosso), conclusão 144.

Ora, não constituindo um auxílio estatal a taxa posta em causa pela Impugnante não faz sentido considerar a mesma ilegal enquanto a comissão europeia não proferir uma decisão final no âmbito do procedimento de investigação mencionado na alínea F dos factos provados.

Pelo que, afigura-se-nos desde já, que a presente Impugnação não pode proceder.

Pois, não estando em causa, um auxílio estatal, a adopção de tal medida não carece de ser previamente notificada à Comissão Europeia, nos termos do n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE.

Afastando-se assim o argumento da falta de observância da referida norma. Nesta medida, é improcedente o pedido da Impugnante ao requerer — sem qualquer base legal — o reembolso de uma quantia que autoliquidou em estrita obediência ao quadro normativo vigente à data.

Através da Decisão da Comissão em apreço (parágrafos 144 e 145), aquela Instituição concluiu que:

(iv) «O financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal». Mesmo quanto às restantes actividades, nas quais o IVV actua no mercado como uma qualquer empresa prestadora de serviços, entendeu a Comissão que «não existe vantagem económica para o IVV que decorra da sua posição de mercado» (parágrafo 70 da Decisão);

(v) «o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos não constitui um auxílio»;

(vi) «as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vînicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum». Daqui concluímos duas coisas: i) o processo em curso, que tem por objecto a taxa de promoção, tem um âmbito muito reduzido, sendo que a Comissão não apresenta hoje dúvidas nem obstáculos face aos aspectos essenciais da existência da referida taxa; e ii) as poucas medidas que estão ainda a ser objecto de investigação pela Comissão no processo em curso nada têm que ver com as questões de fundo que nos ocupam nos presentes autos.

Logo, a instauração pela Impugnante da presente acção de impugnação judicial, com base exclusivamente no facto de existir uma investigação da Comissão a aspectos parcelares da taxa de promoção, não pode ser tida senão como a despropósito e totalmente improcedente.

No respeitante ao regime de financiamento das medidas em epígrafe, a Comissão considera, nos parágrafos 135 e 136 da Decisão, que não dispõe de informações suficientes para concluir que o vinho e os produtos vînicos provenientes dos outros Estados-membros beneficiam «do mesmo modo e na mesma medida que os produtos nacionais de todas as vantagens decorrentes da taxa» e que, em consequência, o mesmo regime não procede a qualquer discriminação entre os produtos nacionais e os importados, em conformidade com o artigo 90.º do Tratado CE.

No entanto, a própria Comissão considera, no parágrafo 143 da Decisão em causa que «não se afigura (...) existir discriminação entre os produtos nacionais destinados ao mercado nacional e os destinados à exportação no âmbito das campanhas de promoção e publicidade desenvolvidas fora do território português e financiadas com uma parte das receitas da taxa parafiscal».

Como bem o refere o IVV, uma vez que as mesmas acções de promoção e publicidade (tanto as financiadas por apoios concedidos antes de 1 de Janeiro de 2002 como as financiadas após aquela data) são consideradas compatíveis com o artigo 87.º do Tratado CE (cfr. parágrafos 108 e 114 da Decisão, acima citados), conclui-se que o financiamento das mesmas acções pelo produto da taxa de promoção que incide sobre os produtos vitivinícolas produzidos em Portugal não é posto em causa pela Decisão da Comissão que deu início ao processo em curso.

Assim, as dúvidas da Comissão relativamente à taxa de promoção enquanto mecanismo de financiamento dos auxílios às acções de promoção e de publicidade do vinho limitam-se à parte do produto da taxa de promoção pago pelos produtos vitivinícolas provenientes de outros Estados-membros e às vantagens que estes retiram das acções de promoção e publicidade acima mencionadas, na medida em que estas acções sejam financiadas pelas receitas da taxa.

Aqui chegados, importa concluir que, no processo de investigação em curso, a Comissão apenas manifesta dúvidas quanto à compatibilidade com o mercado comum dos seguintes aspectos específicos da taxa de promoção (cfr. parágrafos 1 e 2 do resumo da Decisão, página 13, e parágrafo 146 da Decisão):

(i) saber se as campanhas de publicidade do vinho português que decorrem no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros, apesar de mencionarem a origem dos vinhos, se limitam a transmitir informações sobre as características objectivas dos produtos em causa ou se contêm alegações subjectivas sobre a qualidade dos produtos, baseadas simplesmente na sua origem;

(ii) saber se os produtos vitivinícolas provenientes de outros Estados-Membros, que estão sujeitos ao pagamento da taxa, beneficiam do mesmo modo e na mesma medida que os produtos nacionais de todas as vantagens decorrentes da referida taxa e, como tal, se o método de financiamento dos apoios à promoção e à formação discrimina ou não os produtos nacionais face aos produtos importados.

A irrelevância da Decisão da Comissão para os presentes autos:

As questões relativas à taxa de promoção que estão a ser objecto de investigação pela Comissão são totalmente estranhas à matéria de facto que nos ocupa nos presentes autos.

Quanto aos vinhos produzidos em Portugal, ainda que comercializados fora do nosso país, a Comissão foi muito clara ao considerar que «não se afigura (...) existir discriminação entre os produtos nacionais destinados ao mercado nacional e os destinados à exportação» (cfr. parágrafo 143 da Decisão (cit.)).

Não se coloca assim, a propósito da actividade desenvolvida em geral pela Impugnante e nos presentes autos em concreto, qualquer problema de Direito Comunitário derivado da taxa de promoção a que se encontra sujeita por lei.

Resta assim concluir que o processo de investigação à taxa de promoção, que foi iniciado pela Comissão e que se encontra em curso, é totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da Impugnante.

Refere a Impugnante que:

É indubitável, portanto, que o Estado Português se encontra proibido de executar o auxílio até decisão final da Comissão e, bem assim, ainda que esta decisão venha considerar o auxílio compatível com a legislação comunitária e mercado comum, tal não legitima os actos de execução até então empreendidos.

Ademais, o Estado Português está proibido de executar não só o auxílio, mas também, e necessariamente, o seu modo de financiamento, a cobrança da taxa de promoção. Ora, com o devido respeito, não podemos concordar com a posição assumida pela Impugnante, pois da decisão da comissão vinda de analisar, em lado nenhum é mencionada a proibição do Estado Português em executar o auxílio, aliás, a própria decisão refere não tratar-se de um auxílio estatal o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV. Como se pode ler das conclusões 145 e 147, o efeito suspensivo do n.º 3 do art. 88.º do Tratado CE, reporta-se apenas aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão. Ou seja, a dúvida da Comissão prende-se com auxílios e financiamento dos auxílios visados nesta decisão, logo, não é sobre a totalidade dos auxílios que a Comissão tem dúvidas. Não existindo dúvidas da Comissão, não há procedimento de investigação e logo em relação a essas medidas não tem aplicação o efeito suspensivo previsto no n.º 3 do art. 88.º do Tratado de Roma (ou como diz a Impugnante, a proibição de execução).

A entender-se de outra forma, ficaria totalmente desprovido de sentido o facto da Comissão ter-se dado ao Trabalho de separar os auxílios estatais dos não auxílios estatais, e depois dentro dos primeiros ter referido que as dúvidas são apenas para alguns, como resulta do paragrafo 145, onde é mencionado que o processo previsto no n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE é relativo a determinados auxílios e apenas nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento desses auxílios.

O que se vem dizendo, apenas na parte da separação de auxílios estatais e não estatais é, contrariado pela decisão referida em H) pois no demais por ela não é contrariado. E mesmo na diferente qualificação, a decisão qualifica os auxílios à promoção de vinho como “*estatais compatíveis com o mercado interno.*” Na verdade as limitações da referida decisão tomam-na, na sua essência, irrelevante para a situação em discussão nos presentes autos. Por esta razão é que em detalhe tratamos com mais profundidade a decisão proferida em G).

Do exposto não restam dúvidas que a presente impugnação tem que ser julgada totalmente improcedente, por não provada, confirmando-se a legalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação aqui em causa.

DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, julgo totalmente improcedente, por não provada, a presente Impugnação.”

DECIDINDO NESTE STA:

Face ao teor das conclusões das alegações de recurso e ao teor das contra-alegações do recorrido, são as seguintes as questões trazidas à apreciação deste Supremo Tribunal Administrativo:

a) Previamente, apreciar a questão da admissibilidade das alegações da recorrente, suscitada pelo recorrido nas suas contra-alegações – cfr. as respectivas conclusões E), F) e G) – o qual sustenta que não cumprem o disposto no artigo 685-A do CPC, pelo que não devem ser admitidas.

b) Saber se incorreu em erro de julgamento a sentença recorrida que julgou que a taxa de promoção em causa nos autos não padece de ilegalidade decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia, por força do disposto no artº 88º do TCE (atual n.º 3 do artº 108º do TFUE).

c) Aferir da necessidade do reenvio prejudicial o TJUE para conhecimento das questões suscitadas na parte final das alegações da recorrente.

Face às conclusões de recurso e à posição do recorrido impõe-se previamente apreciar a questão por ele suscitada relativa ao incumprimento do ónus de alegar que decorre do artº 685ºA do Código de Processo Civil.

De harmonia com o disposto no artº 685º A, n.º 1 do Código de Processo Civil o recorrente deve apresentar a sua alegação, na qual conclui, de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão.

Nas suas contra-alegações, nomeadamente nas conclusões E, F e G, o recorrido sustenta que as alegações da recorrente não cumprem o disposto no artigo 685-A do Código de Processo Civil porquanto «ao invés de atacar propriamente a decisão a quo nos seus fundamentos, a Recorrente ataca a conduta do Tribunal baseando-se no por si já alegado na p.i. e no facto do Tribunal não ter aderido à sua posição».

Mas não lhe assiste razão.

Das conclusões das alegações resulta claro o fundamento pelo qual a recorrente pede a revogação do julgado recorrido e qual vício que se lhe imputa: erro de julgamento da sentença recorrida por olvidar que a taxa de promoção em causa nos autos padece de ilegalidade decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia, por força do disposto no artº 88º do TCE (actual n.º 3 do artº 108º do TFUE).

Improcede portanto a suscitada questão prévia.

Do alegado erro de julgamento imputado à sentença recorrida e do pedido de reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

As questões suscitadas no presente recurso, são, até nos pressupostos de facto, em tudo idênticas às que foram apreciadas e decididas neste Supremo Tribunal Administrativo pelo acórdão de 23/04/2013, proferido no processo n.º 29/12, in www.dgsi.pt, a que se seguiram os acórdãos 292/13 de 30.04.2013, de 22.05.2013, proferidos nos recursos 9/13, 44/13, 53/13, 200/13, e 1311/12, e de 29.05.2013, proferidos nos recursos 84/13, 198/13, 30/13, 1398/13 e ainda o ac. de 18 de Junho de 2013 tirado no recurso 1333/12 (no qual o ora relator interveio como adjunto, assim como no referido acórdão de 29/05/2013 rec.198/13).

Para a decisão é relevante a seguinte legislação:

Artigo 1º. do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio

1- Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do setor ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respetivos serviços regionais.

Artigo 11º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio

2- Do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a ações de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos

Artigo 12º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio

1- Para os vinhos e produtos vínicos certificados, a taxa de promoção é devida pelos agentes económicos referidos no artigo 6º e deve ser liquidada e cobrada simultaneamente, consoante os casos, num dos atos previstos nas alíneas a) e b) do artigo 7º, devendo a entidade certificadora proceder à liquidação e cobrança das duas taxas no mesmo ato

Artigo 107º do TFUE (ex-artigo 87º TCE)

1. Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

Artigo 108º do TFUE (ex-artigo 88º TCE)

1. A Comissão procederá, em cooperação com os Estados-Membros, ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados. A Comissão proporá também aos Estados-Membros as medidas adequadas, que sejam exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado interno.

2. Se a Comissão, depois de ter notificado os interessados para apresentarem as suas observações, verificar que um auxílio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107º, ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio no prazo que ela fixar.

Se o Estado em causa não der cumprimento a esta decisão no prazo fixado, a Comissão ou qualquer outro Estado interessado podem recorrer diretamente ao Tribunal de Justiça da União Europeia, em derrogação do disposto nos artigos 258º e 259º.

A pedido de qualquer Estado-Membro, o Conselho, deliberando por unanimidade, pode decidir que um auxílio, instituído ou a instituir por esse Estado, deve considerar-se compatível com o mercado interno, em derrogação do disposto no artigo 107º ou nos regulamentos previstos no artigo 109º, se circunstâncias excepcionais justificarem tal decisão. Se, em relação a este auxílio, a Comissão tiver dado início ao procedimento previsto no primeiro parágrafo deste número, o pedido do Estado interessado dirigido ao Conselho terá por efeito suspender o referido procedimento até que o Conselho se pronuncie sobre a questão.

Todavia, se o Conselho não se pronunciar no prazo de três meses a contar da data do pedido, a Comissão decidirá.

3. Para que possa apresentar as suas observações, deve a Comissão ser informada atempadamente dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projeto de auxílio não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107º, deve sem demora dar início ao procedimento previsto no número anterior. O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final.

4. A Comissão pode adotar regulamentos relativos às categorias de auxílios estatais que, conforme determinado pelo Conselho nos termos do artigo 109º, podem ficar dispensadas do procedimento previsto no n.º 3 do presente artigo.

Artigo 109º do TFUE (ex-artigo 89º TCE)

O Conselho, sob proposta da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu, pode adotar todos os regulamentos adequados à execução dos artigos 107º e 108º e fixar, designadamente, as condições de aplicação do n.º 3 do artº 108º.

REGULAMENTO (CE) n.º 659/1999 do CONSELHO, de 22 de março de 1999

Artigo 2º

Notificação de novo auxílio

1. Salvo disposição em contrário dos regulamentos adotados nos termos do artigo 94º ou de outras disposições pertinentes do Tratado, a Comissão deve ser notificada a tempo pelo Estado-membro em causa de todos os projetos de concessão de novos auxílios. A Comissão informará imediatamente o Estado-membro da receção da notificação.

2. Na notificação, o Estado-membro em causa deve fornecer todas as informações necessárias para que a Comissão possa tomar uma decisão nos termos dos artigos 4º e 7º, adiante designada «notificação completa».

Artigo 3º

Cláusula suspensiva

Os auxílios a notificar nos termos do n.º 1 do artigo 2º não serão executados antes de a Comissão ter tomado, ou de se poder considerar que tomou, uma decisão que os autorize.

Artigo 4º

Análise preliminar da notificação e decisões da Comissão

1. A Comissão procederá à análise da notificação imediatamente após a sua receção. Sem prejuízo do disposto no artigo 8º, a Comissão tomará uma decisão nos termos dos n.ºs 2, 3 ou 4 do presente artigo.

2. Quando, após análise preliminar, a Comissão considerar que a medida notificada não constitui um auxílio, fará constar esse facto por via de decisão.

3. Quando, após a análise preliminar, a Comissão considerar que não há dúvidas quanto à compatibilidade da medida notificada com o mercado comum, na medida em que está abrangida pelo n.º 1 do artigo 92º do Tratado, decidirá que essa medida é compatível com o mercado comum, adiante designada «*decisão de não levantar objeções*». A decisão referirá expressamente a derrogação do Tratado que foi aplicada.

4. Quando, após a análise preliminar, a Comissão considerar que a medida notificada suscita dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum, decidirá dar início ao procedimento formal de investigação nos termos do n.º 2 do artigo 93º do Tratado, adiante designada «*decisão de início de um procedimento formal de investigação*».

Artigo 17º

Cooperação nos termos do n.º 1 do artigo 93º do Tratado

1. A Comissão obterá do Estado-membro em causa todas as informações necessárias para, em cooperação com o Estado-membro, proceder ao exame dos regimes de auxílio existentes, nos termos do n.º 1 do artigo 93º do Tratado.

2. Quando a Comissão considerar que um regime de auxílio existente não é ou deixou de ser compatível com o mercado comum, informará o Estado-membro em causa da sua conclusão preliminar e dar-lhe-á a possibilidade de apresentar as suas observações no prazo de um mês. A Comissão pode prorrogar este prazo em casos devidamente justificados.

(Regulamento (CE) n.º 994/98 do Conselho de 7 de maio de 1998)

Artigo 2º

De minimis

1. A Comissão pode, através de regulamento adotado nos termos do artigo 8º do presente regulamento, determinar que, tendo em conta a evolução e o funcionamento do mercado comum, determinados auxílios não satisfazem todos os critérios previstos no n.º 1 do artigo 92º do Tratado sendo, por conseguinte, isentos do processo de notificação previsto no n.º 3 do artigo 93º do Tratado, desde que os

auxílios concedidos a uma mesma empresa, durante determinado período, não excedam um montante fixo determinado.

2. Os Estados-membros prestarão a todo o tempo, a pedido da Comissão, todas as informações adicionais relativas aos auxílios isentos nos termos do n.º 1.

Regulamento (CE) n.º 69/2001 da Comissão de 12 de janeiro de 2001

Artigo 2º

Auxílios de minimis

1. Considera-se que as medidas de auxílio não preenchem todos os critérios do n.º 1 do artigo 87º do Tratado, não sendo, por conseguinte, abrangidas pelo procedimento de notificação previsto no n.º 3 do artigo 88º do Tratado, se reunirem as condições estabelecidas nos n.ºs 2 e 3.

2. O montante total dos auxílios de minimis concedidos a uma empresa não pode exceder 100000 euros durante um período de três anos. Este limiar é aplicável independentemente da forma dos auxílios ou do objetivo prosseguido.

3. O limiar fixado no n.º 2 é expresso em termos de subvenção. Todos os valores utilizados referir-se-ão aos montantes brutos, isto é, antes da dedução de impostos diretos. Sempre que um auxílio for concedido sob uma forma distinta da subvenção, o montante do auxílio será o seu equivalente-subvenção bruto.

O valor dos auxílios desembolsáveis em várias prestações será o seu valor atualizado reportado ao momento da concessão. A taxa de juro a utilizar para efeitos de atualização e do cálculo do montante do auxílio, no caso de um empréstimo em condições preferenciais, será a taxa de referência aplicável no momento da concessão.

Artigo 4º

1. O presente regulamento entra em vigor no vigésimo dia seguinte ao da data da sua publicação no Jornal Oficial das Comunidades Europeias. - (JO L 10 de 13.1.2001)

Mantém-se em vigor até 31 de dezembro de 2006.

VIII. Em face das normas do DL n.º 119/97, de 15 de maio (artº 1º, n.º 1), temos então que a taxa de promoção incide sobre a produção dos vinhos e produtos vînicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, constituindo contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho, relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do setor. Aliás, esta promoção constitui mesmo uma das atribuições daquele Instituto (artº 5º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 102/93, de 2 de abril).

A mesma taxa destina-se a financiar:

- a) A promoção genérica do setor;
- b) A coordenação geral do setor.

Do produto dessa taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a ações de promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos.

Também a Decisão C-43/2004 da Comissão referida e transcrita no probatório supra distinguiu as várias atividades financiadas por aquela taxa, a saber:

- o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal;
- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos;
- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vînicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação.

Como se disse no Ac. deste STA de 29/05/2013 tirado no rec. 198/13-30 é sabido que o Tratado CEE, relativamente a auxílios por parte dos Estados-membros, determinava no seu artº 87º, n.º 1 (hoje artº 107º, n.º 1 do TFUE) que salvo disposição em contrário dos Tratados, eram incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetassem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

E, a fim de evitar auxílios ofensivos dos Tratados, era estabelecido um procedimento através do qual a Comissão, em cooperação com os Estados-Membros, procedia ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados, propondo também aos mesmos as medidas adequadas que fossem exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado interno.

No âmbito de tal procedimento, verificando a Comissão que um auxílio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais não é compatível com o mercado interno, ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio no prazo que ela fixar.

Este regime impõe que os Estados-membros devam informar a Comissão atempadamente dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projeto de auxílio não é compatível com o mercado interno deve sem demora dar início ao procedimento previsto no citado artº 88º (hoje 108º do TFUE). O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final.

Todavia, a Comissão pode também adotar regulamentos relativos às categorias de auxílios estatais que podem ficar dispensadas do procedimento acima referido. A eles nos referiremos adiante.

No caso concreto dos autos, não existiu uma comunicação prévia por parte do Estado Português no sentido de que pretendia conceder auxílios ao setor da vinha e do vinho, antes tendo havido uma queixa, tal como resulta da parte inicial da Decisão de 20 de julho de 2010 relativa à taxa parafiscal de promoção do vinho aplicada por Portugal C 43/04 (ex NN 38/03) - Jornal Oficial n.º L 005, de 08/01/2011, págs. 0011 - 0026

Com efeito aí ficou escrito o seguinte: “(1) Na sequência de uma queixa, a Comissão Europeia questionou as autoridades portuguesas, por ofício de 20 de janeiro de 2003, sobre uma taxa parafiscal de promoção do vinho, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição”.

(2) A Representação Permanente de Portugal junto da União Europeia respondeu à Comissão por ofício de 14 de março de 2003. Em resposta às perguntas formuladas pelos serviços da Comissão por telecópias de 14 de maio e 22 de dezembro de 2003, foram enviadas informações complementares por ofícios de 4 de agosto e 2 de setembro de 2003 e de 24 de fevereiro e 15 de julho de 2004.

(3) Uma vez que foi dada execução ao dispositivo em causa desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados. Com efeito, as medidas aplicadas por Portugal constituem novos auxílios, não notificados à Comissão e, por esse facto, ilegais, nos termos do artigo 1º, alínea f), do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93º do Tratado CE [3] (atual artigo 108.o do TFUE).

(4) Por ofício de 6 de dezembro de 2004 [C(2004) 4522], a Comissão notificou a Portugal a sua decisão de início do procedimento formal de exame previsto no artigo 108º, n.º 2, do TFUE relativamente ao auxílio em causa. A decisão da Comissão de dar início ao procedimento foi publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias [4]. - JO C 92 de 16.4.2005, p. 12.

Porém, anteriormente e relativamente a esta mesma queixa a Comissão havia já decidido o seguinte
(AUXÍLIO ESTATAL — PORTUGAL

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do vinho

Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE
- JO C 92 de 16.4.2005, p. 12

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas *supra*, que:

— o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

— o montante concedido à *Viniportugal* para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos não constitui um auxílio;

— as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vînicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte, dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

(146) Tendo em conta as considerações expendidas, a Comissão convida Portugal, no âmbito do processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE, a apresentar, no prazo de um mês a contar da data da receção da presente, as suas observações e a prestar todas as informações úteis para a apreciação das medidas em causa, nomeadamente quanto à natureza não discriminatória do método de financiamento dos auxílios tratados na presente decisão e quanto ao caráter objetivo da campanha de publicidade desenvolvida nos mercados dos Estados-Membros e de países terceiros.

Em face dos factos provados nos autos, da legislação transcrita e da Decisão da Comissão, podemos desde já retirar as seguintes conclusões:

1ª) A taxa de promoção prevista no DL n.º 119/97, de 15 de maio, engloba várias parcelas.

2ª) Dessas parcelas o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal, bem como o montante concedido à *Viniportugal* para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos não constituem um auxílio estatal para efeitos do Tratado CEE (hoje TFUE).

Deste modo, uma parte da taxa que financia estas atividades é legal, não ofendendo as normas do Tratado apontadas pela recorrente.

Porém, constituindo a taxa uma unidade, embora aquela parte não constitua auxílio, será que mesmo assim o Estado Português estava obrigado à notificação acima referida, porque a outra parte da taxa veio a ser considerado auxílio?

Esta questão foi desenvolvidamente tratada no Acórdão deste STA (e Secção) de 23 de abril passado, proferido no Processo n.º 29/13, onde ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“No caso em apreço, a Comissão Europeia, na sequência de uma queixa, questionou as autoridades portuguesas, em 20 de janeiro de 2003, sobre a taxa parafiscal de promoção do vinho cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, tendo notificado Portugal, em 6 de dezembro de 2004, da sua decisão de início do procedimento formal de exame previsto no art. 108º, n.º 2, do TFUE, com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

Após exame preliminar, a Comissão, através da Decisão n.º C-43/2004, conclui, desde logo, que não constituem auxílios de Estado (ponto G do probatório): (i) o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal, o qual representa mais de 60% da afetação da taxa de promoção; (ii) o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos víquicos.

Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE (atual art 108º, n.º 2, do TFUE), apenas relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros, ao respetivo financiamento e ao financiamento das medidas relativas à formação (ver também ponto (60) da Decisão da Comissão de 2010).

Decorre igualmente do probatório (ponto H) que a Comissão voltou a proferir decisão sobre o assunto (Decisão de 20/07/2010), onde se conclui:

“Artigo 1º

A única ação de formação financiada pelas receitas da taxa parafiscal, de um montante de 367,12 EUR, não constitui um auxílio.

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos víquicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na aceção do artigo 107º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de dezembro de 2006.

Artigo 3º

1. Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos víquicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para efeitos do artigo 107º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de dezembro de 2006, desde que Portugal cumpra as condições constantes do n.º 2 do presente artigo.

2. Portugal deve reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha incidido nos produtos provenientes dos outros Estados-Membros entre a data de início de aplicação da taxa e 31 de dezembro de 2006, no estrito respeito das condições seguintes (...).”

Em suma, nesta decisão, a Comissão conclui que os auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e o respetivo financiamento, poderiam ser compatíveis com o mercado a título condicional⁽¹⁾, isto é, desde que Portugal respeitasse as condições indicadas no art. 3º, n.º 2, daquela Decisão, as quais implicavam o reembolso de uma parte proporcional da taxa aplicada aos produtos provenientes dos outros Estados-Membros, entre 1997 e 31 de dezembro de 2006.

Designadamente na sétima condição do n.º 2 do art. 3º a Comissão impunha que as Autoridades portuguesas renunciassem formalmente ao recebimento da totalidade das taxas de promoção devidas por sujeitos passivos que comercializassem vinhos importados até 31 de dezembro de 2006 e que estivessem numa situação de incumprimento (designadamente por não terem pago os valores da taxa devidos nos anos de 1997 a 2006).

Acontece que, como se pode ler no considerando (2) da Decisão da Comissão de 4/4/20012 (que procedeu à alteração da Decisão de 2010), Portugal impugnou a Decisão da Comissão de 2010 mediante recurso interposto perante o TJ, tendo pedido, nas alegações apresentadas, a anulação das sétima e nona condições estabelecidas no artigo 3º, n.º 2, da Decisão de 2010.

No considerando (3) pode ler-se que segundo “*jurisprudência constante, um Estado-membro que, ao executar uma decisão da Comissão em matéria de auxílios estatais, depara com dificuldades imprevistas e imprevisíveis ou toma consciência de consequências não previstas pela Comissão, deve submeter estes problemas à apreciação desta última, propondo modificações adequadas à decisão em causa*”, devendo a Comissão e o Estado-Membro colaborar de boa-fé, com base nos deveres recíprocos de cooperação leal que inspira nomeadamente o art. 4º, n.º 3, do Tratado.

Nesta sequência, dando razão ao Estado Português, a Comissão emitiu decisão complementar, a Decisão C (2012) 2111 final, de 4 de abril de 2012, que veio alterar as condições sétima e nona da Decisão de 2010, nos termos acordados com as autoridades portuguesas, desde a data da primeira decisão, tendo em conta a sua natureza interpretativa autêntica. A Comissão, nesta segunda Decisão, limitou designadamente a renúncia ao recebimento da taxa de promoção do vinho no que se refere à parte proporcional que incide sobre os produtos importados de outros Estados-Membros.

Em setembro de 2012, através de carta que o recorrido juntou em anexo às Contra-Alegações, como doc. n.º 3, a Comissão tomou nota de que as autoridades portuguesas:

“*estimam que os auxílios atrás mencionados são abrangidos pelo Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão (²), de 15 de dezembro de 2006, relativo à aplicação dos artigos 87º e 88º do Tratado aos auxílios de mínimos e que, conseqüentemente, não é necessário continuar com a recuperação (...)*” (Carta de 9/10/2012).

6. O controlo dos auxílios não notificados

O art.º 108º, n.º 3, do TFUE, estabelece que para além de a Comissão dever ser previamente notificada dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios, a partir do momento em que der início ao procedimento previsto no n.º 2 do mesmo preceito, tendo em vista averiguar se determinado auxílio é ou não compatível com o Mercado interno, o Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final (obrigação de não atuar ou de «standstill») (³).

Como alega a recorrente, constitui jurisprudência pacífica do TJ, quanto ao efeito direto na esfera jurídica dos particulares da proibição de execução de ajudas de Estado não notificadas previamente à Comissão, por violação do mencionado preceito (art. 88º, n.º 3, do Tratado), estendendo-se a toda a ajuda que foi posta em execução sem ser notificada (⁴).

Constitui igualmente jurisprudência reiterada do TJ, vazada, entre outros, no Acórdão *Saumon*, de 21 de novembro, de 1991, proc C-354/90, “que os atos praticados durante o período da proibição contida no art.º 93/3 em nenhum caso poderão ser convalidados, mesmo no caso de a Comissão se pronunciar por uma decisão final de compatibilidade com o mercado comum, referindo expressamente que «[o] último período do artigo 93º, n.º 3, do Tratado CEE deve ser interpretado no sentido de que impõe às autoridades dos Estados-membros uma obrigação cuja inobservância afeta a validade dos atos de execução de medidas de auxílio, e que a adoção posterior de uma decisão final da Comissão, que declare essas medidas compatíveis com o mercado comum, não tem como consequência sanar, a posteriori, os atos inválidos»” (⁵). E é neste sentido que o TJ reconhece à Comissão, desde um Acórdão de 1973 (⁶), competência para exigir o reembolso dos auxílios atribuídos em violação do Direito Comunitário, com vista a restabelecer o *satus quo ante*.

Assim se compreende que embora sendo confrontados com uma ilegalidade formal, a consequência será, segundo a jurisprudência do TJ e da doutrina, a nulidade porquanto tem subjacente a preterição de uma regra fundamental que tutela um interesse comunitário de excecional importância (⁷).

Aos órgãos jurisdicionais cabe velar pelo cumprimento das formalidades relativas à comunicação prévia dos auxílios, protegendo os direitos dos particulares face a uma eventual inobservância da obrigação de *standstill*, consagrada no art.º 108º, n.º 3, TFUE, para fazer respeitar, até à decisão final da Comissão (⁸). Para além disso, os tribunais nacionais têm ainda competência para ordenar a restituição de auxílios atribuídos pelos Estados em violação daquele preceito.

Relece-se, porém, que, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 12 de fevereiro de 2008, proc C-199/06, conclui-se que os Estados-Membros não são obrigados a exigir a restituição de auxílios não oportunamente notificados, mas declarados compatíveis pela Comissão.

Com efeito, pode ler-se nas conclusões do mencionado Acórdão que:

«1. Numa situação em que um pedido assente no artigo 88.º, n.º 3, último período, CE é apreciado após a Comissão ter adotado uma decisão positiva, o tribunal nacional, apesar de ter sido declarada a compatibilidade do auxílio em causa com o mercado comum, deve decidir da validade dos atos de execução e da recuperação dos apoios financeiros concedidos. Num tal caso, o direito comunitário impõe-lhe que ordene as medidas adequadas a remediar efetivamente os efeitos da ilegalidade. Mas

não lhe impõe a obrigação de recuperação integral do auxílio ilegal, mesmo na falta de circunstâncias excepcionais.»⁽⁹⁾

No caso em apreço, não se coloca qualquer litígio que tenha como objeto a restituição dos auxílios suscitada, por exemplo, por uma empresa concorrente da beneficiária dos mesmos, sendo que, como vimos, esta questão acabou até por ser abandonada pela Comissão.

O que se questiona é o facto de, por um lado, não ter havido comunicação prévia da taxa de promoção em causa durante o respetivo procedimento legislativo nem no regulamentar. Por outro lado, coloca-se o problema da repercussão de tal omissão sobre a validade da autoliquidação em causa (relativa a setembro de 2007), sobretudo a partir do momento em que a Comissão decidiu em 2004 dar início ao procedimento formal de investigação, previsto no n.º 2 do art. 108º do TFUE e no artigo 6º do regulamento 659/99, relativamente ao exame do auxílio em causa, por eventual violação da obrigação de «standstill» (nº 3 do art. 108º do TFUE).

Cumprido, no entanto, salientar que cabe aos Estados-Membros retirar as consequências de tal invalidade em conformidade com o seu direito nacional⁽¹⁰⁾, sendo que na nossa ordem jurídica este Supremo Tribunal apenas tem competência para desaplicar⁽¹¹⁾, no caso concreto, por ilegalidade formal, as normas em que se fundamenta a aplicação da taxa de promoção do vinho, o que implicaria que a autoliquidação questionada ficasse desprovida de base legal.

7. Quanto à alegada violação da obrigação de comunicação prévia durante o procedimento de criação da taxa de promoção

7.1.1. Na situação em análise, na senda das Decisões da própria Comissão, temos que distinguir, por um lado, a suposta ajuda de Estado (ou auxílio estatal) consistente nas ações de promoção e publicidade dos vinhos portugueses em outros Estados-Membros e países terceiros e o respetivo financiamento, através de uma pequena parcela da taxa de promoção, e, por outro lado, a componente da taxa cobrada aos operadores do setor vitivinícola e afeta, no essencial, ao financiamento da atividade do IVV.IP.

O que a recorrente questiona é a cobrança da taxa, ao pedir a revisão da autoliquidação, no valor de 10.401, 95 €, a título de taxa de promoção do vinho relativa ao mês de setembro de 2007, com fundamento em alegada ilegalidade.

Tendo a taxa de promoção do vinho por fonte o Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio⁽¹²⁾, e a Portaria n.º 1428/2001, de 15 de dezembro, que fixou o seu montante, significa que a obrigação de notificação à Comissão teria de se ter verificado, desde logo, durante o procedimento legislativo que culminou na emissão do mencionado diploma.

E se durante o procedimento de formação de um ato legislativo não tiver tido lugar a sua notificação à Comissão ou se o ato legislativo tiver entrado em vigor antes que a Comissão se tenha pronunciado de modo definitivo e positivo através de uma decisão de compatibilidade, a consequência será a verificação de uma ilegalidade formal, por vício de procedimento⁽¹³⁾.

Acontece que, no caso em apreço, não havia lugar à obrigação de notificação prévia da taxa em causa, como passamos a demonstrar.

Vejamos.

7.1.2. Como decorre da jurisprudência do TJ firmada, entre outros, no Acórdão «Steinike», de 22 de março de 1977, “(...) um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92º com vista a determinar se uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art.º 93º, n.º 3, devia ou não ser-lhe submetida”, jurisprudência reiterada no Acórdão «Saumon», de 21 de novembro de 1991⁽¹⁴⁾.

Esta intervenção não tem em vista apreciar a eventual compatibilidade ou incompatibilidade de um determinado auxílio com o Direito Comunitário, competência exclusiva da Comissão, mas tão só averiguar da eventual ilegalidade (irregularidade) em virtude da alegada violação de regras processuais previstas no Tratado⁽¹⁵⁾.

No TFUE não encontramos uma noção de auxílio de Estado, tendo-se antes optado por estabelecer, no art. 107º, n.º 1, que “(...) são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais (...)”, as condições que as medidas devem preencher de forma cumulativa para que possam ser consideradas auxílios de Estado.

Daquele preceito retira-se que “um auxílio de Estado será “toda a medida que seja financiada por meios de recursos públicos, que conceda uma vantagem económica, seja seletiva, distorça ou ameace distorcer a concorrência no mercado único e, por último, afete o comércio entre os EM”⁽¹⁶⁾.

A ideia geral é a de que um auxílio implica uma transferência de recursos estatais⁽¹⁷⁾, onde se incluem as medidas de incentivo, que comportam um sacrifício para as contas públicas, seja na forma de despesa (subvenções, subsídios), seja na forma de uma não perceção de receitas (isenções fiscais, dispensa de pagamento de taxas).

No caso em apreço, estamos a falar de uma taxa parafiscal cobrada pelo IVV, I.P., aos operadores do setor desde 1995, pelo que a transferência de recursos se faz fundamentalmente dos particulares para o Estado e não deste para aqueles.

Como refere a Comissão, na sua Decisão de 20/7/2010, ponto (109), “*Segundo jurisprudência constante, as taxas não entram no âmbito de aplicação das disposições do Tratado relativas aos auxílios de Estado a não ser que constituam o modo de financiamento de uma medida de auxílio de tal forma que façam parte integrante desta medida*”. E isto só acontece quando existir uma relação de afetação obrigatória entre a taxa e o auxílio, no sentido de o produto da taxa ser necessariamente destinado ao financiamento do auxílio. No caso em apreço, a Comissão concluiu que a taxa de promoção do vinho fazia parte integrante dos auxílios à promoção, apenas porque o Decreto-Lei n.º 119/97 determinava que «do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a ações de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos» (art.º 11.º, n.º 2).

Não obstante o exposto, na apreciação do auxílio em causa, não pode deixar de relevar o facto de não existir uma noção de «*auxílio estatal*» e de estarmos na presença de uma taxa, sendo que, como vimos, em princípio, as taxas não são consideradas ajudas estatais, segundo a jurisprudência do TJ. Por outro lado, trata-se de uma taxa, que incide sobre os agentes económicos do setor e cujo objetivo essencial de criação é o de financiar as atribuições do IVV, I.P. O que significa que a mesma não implica, à partida, um auxílio concedido direta ou indiretamente através de recursos do Estado e, por outro lado, serem imputáveis ao Estado, característica típica e associada à qualificação dos auxílios de Estado ⁽¹⁸⁾.

Por outro lado, realce-se que, na decisão de início do procedimento formal de exame, de 2004, a Comissão não teve dúvidas que o financiamento, através das receitas da taxa de promoção, das atividades desenvolvidas pelo IVV, I.P., enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na aceção do agora artigo 107.º do TFUE.

Acresce que também não podemos deixar de salientar que, mesmo em relação às dimensões da taxa de promoção que suscitaram dúvidas, a Comissão acabou por aceitar a argumentação da República Portuguesa no sentido de que se encontram abrangidas pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de dezembro, e cumprem os limites *de minimis* aí estabelecidos.

Ora, de acordo com o estabelecido no art. 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, os auxílios *de minimis* estão isentos de notificação, não estando, pois, prevista qualquer aprovação ou confirmação por parte da Comissão.

Em suma, para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afeta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afeta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites *de minimis*, como a Comissão veio reconhecer a final.

Na verdade, só à medida que fossem realizadas tais ações é que se poderia averiguar se seriam ou não ultrapassados os limites *de minimis*, não havendo até então qualquer obrigação de notificação.

O que se conclui é que a Comissão avançou de forma automática para o procedimento de averiguação sem antes ter analisado se os alegados auxílios estavam abaixo dos limiares fixados como um auxílio *de minimis* e, por conseguinte, fora do seu âmbito de intervenção, uma vez que o seu controlo pertence à responsabilidade exclusiva dos Estados-membros.

Assim sendo, por todas as razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “*um grau suficiente de probabilidade*” ⁽¹⁹⁾ de tal medida envolver auxílios estatais ⁽²⁰⁾, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.

Por conseguinte, afigura-se patente que não assiste razão à recorrente quanto à alegada ilegalidade da taxa de promoção decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia durante o respetivo procedimento legislativo, ao arrepio do estabelecido no n.º 3 do art.º 88º do TCE (ponto L das Conclusões).

7.1.2. Tendo-se concluído pela inexistência, no caso em apreço, da obrigação de notificação, tal implica necessariamente inexistir igualmente obrigação de suspensão da execução da taxa em causa, justificando-se a manutenção da autoliquidação em causa.

Mas ainda que assim não se entendesse, a anulação da totalidade da taxa de promoção, como pretende a recorrente, por vício formal de procedimento, que é o único vício por si alegado, nas circunstâncias do caso, seria contrária, desde logo, ao princípio da proporcionalidade.

Como ficou dito, as razões que levam a Jurisprudência do TJ e a própria doutrina a sancionar com a nulidade o incumprimento da obrigação de comunicação prévia das ajudas de Estado reside na particularidade do bem jurídico que se pretende acautelar e que é o de impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado e evitar que as trocas entre os Estados-Membros sejam perturbadas pelas vantagens concedidas pelas autoridades públicas que falseiem ou ameacem a concorrência.

Ora, no caso em apreço, a finalidade que se pretende obter foi alcançada, na medida que não subsiste qualquer violação do Direito Comunitário, pelo que a aplicação automática da sanção da nulidade seria manifestamente desproporcionada. Sobretudo se se tiver em conta que, recorde-se, a receita da

taxa afeta ao financiamento das atividades do IVV, I.P., corresponde a mais de 62% do seu orçamento e que a componente da taxa que inicialmente suscitou dúvidas à Comissão representa apenas uma pequena parte.

Note-se também que a proceder a tese da recorrente, a mesma teria como consequência pôr em causa o financiamento da atividade do IVV, I.P., pelo menos desde 1995 até 2010, com a consequente violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

Finalmente, tal como consignado nas Conclusões do Advogado Geral L.A. GEELHOED, atrás mencionadas, a obrigação de notificação “*não pode constituir um obstáculo à competência dos Estados-Membros para pôr em execução regulamentações fiscais gerais. Com efeito, estas não podem, por definição, constituir um auxílio.*”

Finalmente, para além do que já ficou dito, não podemos deixar de salientar que, como ficou demonstrado, a liquidação da taxa de promoção que diz respeito à situação da recorrente não foi afetada pelas dúvidas suscitadas pela Comissão quando decidiu dar início ao procedimento de investigação previsto no art.º 88.º, n.º 2, do TCE (art. 108.º, n.º 2, do TFUE).

Por outro lado, o juízo de aferição da legalidade da autoliquidação não pode deixar de levar em conta as consequências que a recorrente pretende retirar de uma pretensa violação formal da regra «*standstill*», sem ter demonstrado ou sequer alegado que, no caso em apreço, estavam ultrapassados os limites *de minimis*, ou que a taxa respeita a produtos importados de outros Estados-Membros ou de Países Terceiros.

Em suma, a tese da recorrente conduziria, como já foi dito, a resultados absurdos e manifestamente desproporcionados.

Improcedem, pois, as alegações da recorrente, devendo confirmar-se a sentença recorrida”.

Porque a situação tratada no transcrito aresto é idêntica à dos presentes autos, sendo os mesmos os intervenientes e sendo as alegações e contra-alegações muito semelhantes, variando apenas o montante e o período temporal da taxa - nestes autos está em causa a taxa referente ao mês de Agosto de 2004 no montante de € 96.628,80 - a doutrina que dele resulta é inteiramente transponível para o caso dos autos.

Em face do que ficou dito, improcedem as conclusões das alegações e, em consequência, o recurso.

Nestes termos e pelo exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida ficando prejudicado, por inutilidade, o pedido de reenvio prejudicial para o TJUE requerido pela recorrente.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

(¹) (Segundo o disposto no artigo 7, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de março de 1999, «A Comissão pode acompanhar a sua decisão positiva de condições que lhe permitam considerar o auxílio compatível com o mercado comum e de obrigações que lhe permitam controlar o cumprimento da decisão, adiante designada «decisão condicional» (cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, A Restituição... cit., p. 64))

(²) (O referido Regulamento estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios de minimis concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.)

(³) (Ver também o disposto no artigo 3.º, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de março de 1999.)

(⁴) (Cfr., entre outros, os Acórdãos Capolongo, Lorenz, Markamann, Nordsee e Lohrey, cfr. J.L.DA CRUZ VILAÇA, “O Papel dos Tribunais Nacionais na aplicação das regras do Tratado sobre os Auxílios de Estado. Até onde deve ir em virtude da última frase do n.º 3 do artigo 88º do TCE?”, Estudos Jurídicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, pp. 700 ss.; e JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, A Restituição ..., cit., p. 56.)

(⁵) (Cfr. NOGUEIRA DE ALMEIDA, A Restituição ..., cit., pp. 72 ss.)

(⁶) (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, ob. cit., pp. 286 ss.)

(⁷) (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, A Restituição ... cit., pp. 72 ss.)

(⁸) (Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 21 de novembro de 1990, Processo C-354/90.)

(⁹) (Orientação que tem apoio na doutrina, cfr. DI BUCCI, V, «Quelques aspects institutionnels du droit des aides d’Etat», EC State Aid Law/Le Droit des Aides d’Etat dans la CE-Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea. A Sutton, kluwer Law International, pp. 43-64, em especial, pp. 55-56.)

(¹⁰) (Cfr. Conclusões do Advogado Geral L.A. GEELHOED apresentadas no Processo C-174/02 e C-175/02. Constitui jurisprudência assente do TJ que, no âmbito da execução do Direito da EU pelos Estados-Membros, na ausência de normas de Direito da EU, devem as autoridades nacionais aplicar o respetivo direito nacional, o que engloba o regime do procedimento administrativo, do processo judicial, e mesmo o próprio regime substantivo aplicável, sendo que as regras aplicáveis ao procedimento de execução do Direito da EU devem ser as mesmas que seriam aplicadas a procedimentos equivalentes ou análogos meramente internos. Para maiores desenvolvimentos, cfr., CARLA AMADO GOMES/RUI TAVARES LANCEIRO, A revogação de atos administrativos entre o Direito nacional e a jurisprudência da União europeia: um instituto a dois tempos?, Revista do Ministério Público, Ano 33, outubro/dezembro, de 2012, pp. 33 ss.)

(¹¹) (Segundo o nosso sistema jurídico só o Tribunal Constitucional tem competência para declarar a nulidade de uma norma (com valor e força de decreto-lei) com força obrigatória geral, nos casos e circunstâncias previstas nos arts. 281 e 282º da CRP. Quanto às normas regulamentares, a declaração de ilegalidade dos regulamentos obedece aos pressupostos plasmados no art. 73º do CPTA.)

(¹²) (Segundo o n.º 1 deste diploma, “Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do setor ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respetivos serviços regionais”.

Por sua vez, no art. 11º, nº1, dispõe-se que “São objeto de Portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas o valor da taxa de promoção, bem como o modelo e o modo de aposição dos selos ...”.)

(¹³) (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, pp. 76 ss.)

(¹⁴) (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, p. 72. No mesmo sentido, cfr. as Conclusões do Advogado-Geral Darmon, no Acórdão do TJ de 20 de setembro de 1990, proc C-5/89.)

(¹⁵) (Para maiores desenvolvimentos sobre esta distinção entre auxílios incompatíveis e auxílios ilegais, cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 260.)

(¹⁶) (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, “Anotação ao artigo 107º do TFUE”, *Tratado de Lisboa, Almedina Coimbra*, 2012, p. 520.)

(¹⁷) (Cfr., entre outros, o Acórdão Pearle, de 15/7/2004, proc C-345/2002, citado por J.L.DA CRUZ VILAÇA, *ob. cit.*, p. 714.)

(¹⁸) (Cfr. Acórdão de 20 de novembro de 2003, GEMO, C-126/01 e Acórdão de 15 de julho de 2004, C-345/02 (Pearle Bv).)

(¹⁹) (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 271.)

(²⁰) (Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Darmon, acórdão de 20 de setembro de 1990, proc. C-5/89, Comissão c/ RFA, Col. p. 3457, p. 3450, in JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, p. 38.)

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Incompetência em Razão da Hierarquia.

Sumário:

- I — A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. artºs 12º, n.º 5, 26º, alínea b) e 38º, alínea a) do ETAF, na actual redacção e 280º, n.º 1 do CPPT).*
- II — Se nas conclusões das alegações de recurso se manifestar 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, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, sendo competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o Supremo Tribunal Administrativo.*

Processo n.º 1326/13-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A sociedade A....., LDA, melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja de 03 de Junho de 2013, que julgou improcedente a reclamação por si deduzida, declarando não prescritas as dívidas de IVA em cobrança no processo de execução fiscal n.º 0280199901000497.

Termina as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

«1ª - Aos processos de impugnação, bem como às execuções fiscais em causa, aplica-se o Código de Processo Tributário (CPT) até 5/7/2001 e o Código de Processo e de Procedimento Tributário (CPPT), a partir desta data, de acordo com o artº 12º da Lei 15/2001;

2ª - Em 18/8/1998 e em 11/9/1998 foram autuados no Serviço de Finanças de Mértola as impugnações judiciais interpostas pela ora recorrente, que originaram os Processos números 677/05 e 690/05 do TAF de Beja (Tribunal a quo), sendo estas as datas relevantes para efeitos do disposto no n.º 2 do artº 49º da LGT na sua redacção anterior à Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro;

3ª - Em 13/3/1999 foram instauradas as execuções fiscais referidas na douda Sentença recorrida e atrás identificadas:

4ª - Em 23/7/1999 foi feita penhora por iniciativa da entidade recorrida, depois desta ter indeferido os pedidos de suspensão e rejeitado as garantias apresentados pela executada;

5ª - Entre as datas das autuações das impugnações atrás referidas e 20/02/2001 os processos estiveram parados por motivos não imputáveis à impugnante;

6ª - Há erro de julgamento na douta Sentença recorrida em tudo aquilo em que se baseia no n.º 4 do artº 49º da LGT, introduzido pela Lei 53-A/2006 de 29 de Dezembro, o qual nos termos do disposto no n.º 1 do artº 12º do Código Civil não é aqui aplicável, pois ao caso presente é aplicável a redação anterior deste artigo;

7ª - Na douta Sentença recorrida não foi dada por provada a existência de Despacho do Chefe de Finanças de Mértola a determinar a suspensão da execução em virtude de penhora que garanta a totalidade da dívida exequenda e acrescido;

8ª - Só a penhora que garanta a totalidade da dívida exequenda e acrescido, reconhecida em Despacho de suspensão da execução proferido pelo Chefe de Finanças competente sobre informação dada nesse sentido pelo escrivão no processo, é susceptível de provocar a suspensão da execução fiscal, o que não se verifica;

9ª - Nas execuções fiscais identificadas foram recusados os pedidos de suspensão e a penhora proposta pela executada e os processos estão parados desde 23/07/1999;

10ª - A penhora realizada na execução fiscal ocorreu em 23/07/1999 e foi realizada contra a vontade da executada, que propusera garantias diferentes;

11ª - A douta Sentença recorrida nada refere sobre a suficiência desta penhora como garantia da totalidade da dívida exequenda e acrescido;

12ª - As impugnações foram instauradas em 17/8/1998 e 10/09/1998;

13ª - As impugnações estiveram paradas entre 17/08/1998 e 10/09/1998, respectivamente, e 20/02/2001 em virtude da sua retenção pela entidade recorrida, tendo-se completado em 18/8/1999 e em 11/09/1999, respectivamente, o período da sua paragem por mais de um ano por motivo não imputável à impugnante;

14ª - In casu é aplicável o artº 49º da Lei Geral Tributária (LGT) na redação anterior à Lei 53-A/2006 e sendo inaplicável o n.º 4 introduzido por este diploma legal;

15ª - O n.º 3 do artº 49º da LGT, na redação anterior à Lei 53-A/2006, que é a aplicável nas situações em causa, só atribui efeito suspensivo à paragem da execução fiscal por motivo do pagamento de prestações legalmente autorizadas e não em virtude da prestação de garantia (Ac. STA de 03/11/2010 — Pimenta do Vale);

16ª - A penhora realizada em 23/07/1999, atrás referida, não suspendeu o prazo de prescrição das dívidas tributárias em causa no presente recurso;

17ª - Mesmo que se entendesse que esta penhora suspendeu o prazo de prescrição das dívidas tributárias em causa, o que se não aceita, as posteriores paragens dos processos de impugnação por mais de um ano por motivo não imputável à impugnante, constatadas em 18/8/1999 e em 11/09/1999, implicam a cessação desse efeito suspensivo e provocariam uma nova contagem do prazo de prescrição em que se soma o tempo decorrido após esta data ao que tiver decorrido até à data da autuação (nº 2 do artº 49º da LGT na redação aplicável);

18ª - Após as paragens dos processos de impugnação por mais de um ano por motivo não imputável à impugnante, verificadas em 18/8/1999 e em 11/09/1999, não se verificou mais nenhum facto interruptivo ou suspensivo do prazo de prescrição das dívidas tributárias em causa;

19ª - Não é aplicável ao presente caso a redação e a revogação do n.º 2 introduzidas no artº 49º da LGT pela Lei 53-A/2006, de acordo com o artº 91º deste diploma legal;

20ª - Nos termos do disposto no artº 49º da LGT, na redação dada pela Lei 100/1999 aplicável aos presentes autos, todas as dívidas tributárias em causa estão prescritas;

21ª - O Tribunal a quo na douta Sentença recorrida faz uma má aplicação das leis no tempo, nomeadamente das sucessivas redações do artº 49º da LGT, violando incontornavelmente o disposto no n.º 1 e seg.s do artº 12º do Código Civil.»

2 – A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

3 – O Ministério Público emitiu o douto parecer, com a seguinte fundamentação:

«As questões a apreciar são relativas a prescrição, invocando-se, nomeadamente, erro de julgamento em tudo aquilo em que se baseia no n.º 4º do art. 49º da L.G.T., na redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, e não ser aplicável nos termos do art. 12.º do C. Civil.

Analisemos.

À prescrição das ditas dívidas é aplicável o prazo de 8 anos previsto no n.º1 do art. 48º da L.G.T., a contar desde 1-1-1999, por força do previsto no seu n.º 4 e nos arts. 5º n.º 1 e 6. da Lei n.º 41/98, de 4/8 que a aprovou a L.G.T., e o disposto no art. 12º. n.º 1 do C. Civil.

E quanto a causas de suspensão e de interrupção é igualmente aplicável o art. 49.9, na redacção dada pela Lei n.º100/99, de 26/6, nomeadamente, os seus nºs 2 e 3.

Com efeito, mostrando-se decorrido quanto às mesmas mais de um ano à data de 1/1/07, em que iniciou vigência a alteração que foi introduzida ao referido art. 49º da L.G.T., pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 que revogou o n.º 2, o previsto nesta lei no sentido de ser de admitir causas de interrupção não é ao caso de aplicar, segundo a norma transitória contida no art. 91.º desta Lei, que condicionou tal ao respectivo processo não se encontrar parado por período superior a um ano por facto imputável ao sujeito passivo.

Tal torna irrelevante considerar o que veio a ser previsto nessa última referida Lei que introduziu ao dito art. 49º um n.º 3, e aditou um n.º 4, regulando-se em que termos em que são válidas as causas de suspensão, nomeadamente, também a fundada em oposição, e sendo que todas apenas são de considerar quando “determinem a suspensão da cobrança da dívida”.

Afigura-se, assim, irrelevante que da matéria de facto não constem os elementos referentes à penhora efectuada quanto às ditas dívidas tributárias serem de molde a garanti-las na totalidade.

3. Concluindo, parece ser de julgar o recurso como provido, julgando-se prescritas as ditas dívidas de I.V.A. de 1994 e 1995, e revogando-se consequentemente decidido, a substituir por decisão que declare extinta a execução.»

4 – Por despacho do relator em turno de férias, datado de 21.08.2012 (cfr. fls. 203), foi suscitada a questão prévia da incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia, considerando competente a secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul por se entender que “...em face das conclusões da alegação do recurso poderá haver necessidade de dirimir questões de facto.”

Com efeito sustenta-se no referido douto despacho que “a Recorrente na 5ª conclusão, referindo-se às impugnações judiciais com os n.ºs 677/05 e 690/05 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, afirma que «entre as datas das autuações das impugnações atrás referidas e 20/02/2001 os processos estiveram parados por motivos não imputáveis à impugnante», e, de igual modo, na 13ª conclusão afirma que «as impugnações estiveram paradas entre 17/8/1998 e 10/09/1998, respectivamente, e 20/02/2001 em virtude da sua retenção pela entidade recorrida, tendo-se completado em 18/8/1999 e em 11/09/1999, respectivamente, o período da sua paragem por mais de um ano por motivo não imputável à impugnante», enquanto na sentença recorrida, tendo-se dado como provado a apresentação das impugnações judiciais naquelas datas, consta, apenas e contraditoriamente com o alegado, que «o processo n.º 677/05. OBEBJA esteve parado entre 15/10/1998 e 22/02/2001 por facto não imputável à recorrente».

Por outro lado, na conclusão 7ª a Recorrente afirma que «na douta Sentença recorrida não foi dada por provada a existência de Despacho do Chefe de Finanças de Mértola a determinar a suspensão da execução em virtude de penhora que garanta a totalidade da dívida exequenda e acrescido», ou se a, a Recorrente põe em causa o julgamento da matéria de facto, por omissão de factos tidos por pertinentes.

Em complemento daquela alegação, afirmou ainda na conclusão a que a sentença também «nada refere sobre a suficiência desta penhora como garantia da totalidade da dívida exequenda e acrescido», assim questionando, também por omissão, o julgamento da matéria de facto.»

5- Notificadas as partes desta questão prévia suscitada pelo Exmº Relator, veio a entidade recorrente argumentar em síntese que:

“A convicção da recorrente é a de que toda a matéria de facto essencial para fundamentar as suas conclusões consta da douta Sentença recorrida.

Refere nomeadamente que “No elenco dos factos dados como provados na Sentença recorrida, como é referido no douto Despacho a que agora se responde, só consta do elencado “Em 22/09/2009 certificou o Tribunal Central Administrativo do Sul que o processo n.º 677/05. OBEBJA esteve parado entre 15/10/1998 e 22/01/2001 por facto não imputável à recorrente.”

Mas isto não é contraditório com as conclusões da recorrente na alegação do presente recurso, porquanto o Tribunal “a quo” na página 9 da douta Sentença recorrida expressamente considera assente o facto de também o processo da impugnação n.º 690/05 ter ficado parado por mais de um ano por motivo não imputável ao contribuinte.

Diz-se aí: - “Ficou assente que aquela impugnação ficou parada durante 16 meses e 7 dias por causa não imputável ao contribuinte deve tal lapso de tempo ser acrescido ao decorrido antes da suspensão.”

Esta afirmação só pode referir-se à impugnação n.º 690/05 porquanto é neste processo que se atacam as dívidas de IVA de 1994 e 1995 que o Tribunal a quo está a analisar para determinar o regime do prazo de prescrição aplicável.

Temos assim que na douta Sentença recorrida, embora de forma um tanto desarticulada, está assente a matéria de facto relativa à paragem dos dois processos de impugnação (n.º 677/05 e n.º 690/05 do TAF de Beja) por mais de um ano por motivo não imputável à recorrente.”

6- Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

7 - Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

- Contra a sociedade reclamante foram instauradas as seguintes execuções fiscais, em 13/03/1999:

- n.º 0280199901000462 para cobrança de liquidação adicional de IVA do ano de 1994;
 - n.º 0280199901000470 para cobrança de liquidação adicional de IVA do ano de 1995;
 - n.º 0280199901000489 para cobrança de liquidação de juros compensatórios referentes a IVA do ano de 1994.

- Através dos despachos proferidos em 21/04/1999 e 26/04/1999 foi determinada a apensação dos mesmos pelo Chefe do Serviço de Finanças àquele que foi instaurado em primeiro lugar com o n.º 028019991000462,

- De tal apensação foi a reclamante notificada.

A reclamante apresentou impugnação da liquidação de IVA de 1994, além do IRC, em 17/08/1998, que veio a correr termos neste TAF sob o n.º 677/05.0 BEBJA.

- A reclamante apresentou impugnação da liquidação de IVA de 1995, em 10/09/1998, que veio a correr termos neste TAF sob o n.º 690/05.8 BEBJA.

- Em 23/07/1999 foi efectuada penhora de bens da sociedade aqui reclamante, após a recusa de outros apresentados, para efeitos de servirem de garantia dos créditos subjacentes para suspensão das execuções referidas atenta a apresentação das impugnações a partir dessa data.

- A impugnação n.º 677/05.0 BEBJA teve autuação em 23/02/2000 no Tribunal Tributário de P Instância de Beja e nele foi proferida decisão em 09/02/2010, da qual foi interposto recurso para o Tribunal Central Administrativo do Sul que proferiu Acórdão transitado em 25/03/2010.

- A impugnação n.º 690/05.8 BEBJA teve autuação em 19/02/2000 no Tribunal Tributário de P Instância de Beja e nele foi proferida decisão da qual foi interposto recurso para o Supremo Tribunal Administrativo que ainda se encontra pendente.

- Em 30/03/2010 a reclamante apresentou requerimento junto da execução fiscal n.º 028019991000497 mediante o qual peticiona declaração de prescrição das obrigações tributárias de IVA relativas aos exercícios de 1994 e 1995.

- Sobre este requerimento foi proferido despacho de não reconhecimento da prescrição da dívida exequenda em 08/10/2010 por remissão para informação elaborada a propósito com o seguinte teor:

«Por requerimento entrado neste Serviço de Finanças em 2010-03-30 ao qual foi atribuído o n.º de entrada 456, vem a executada alegar a prescrição das dívidas em fase de execução fiscal identificadas pelo processo 0280199901000497 e Apensos. Importa pois apreciar se de facto se encontram ou não prescritas.

— As dívidas em causa respeitam a Imposto sobre o Valor Acrescentado dos anos de 1994 e 1995, importando antes de mais determinar qual a norma legal que regula a contagem do prazo de prescrição: se o artigo 34.º do CPT, se o artigo 48.º da LGT, face ao disposto no n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil.

2 — Atendendo ao disposto no n.º 1 do artigo 297.º do CC “...mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei...” afigura-se que a norma a aplicar é o disposto no artigo 34.º do CPT por ser a mais favorável.

3 — Para aferir da prescrição é necessário abordar as normas sobre interrupção e suspensão do prazo de prescrição pelo que importa agora recorrer ao artigo 12.º do Código Civil. À luz do disposto no n.º 2 deste artigo devem-se aplicar as normas do artigo 49.º da LGT, ou seja, as normas que vigoram no momento da ocorrência dos factos susceptíveis de produzir a interrupção ou suspensão.

4 - As causas de interrupção da prescrição ocorridas antes da alteração do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte. A paragem da execução fiscal por motivo de suspensão requerida pela executada é-lhe imputável, pois a sua actuação impede o órgão da execução fiscal de prosseguir com ela. Nos termos do disposto nos artigos 49.º, n.º 3 da LGT e 169.º do CPPT, suspenso o processo de execução, na sequência da interposição de impugnação judicial e da prestação de garantia, o prazo de prescrição manter-se-á suspenso enquanto durar aquela suspensão.

5 — Sendo assim, a suspensão dos processos de execução fiscal que ocorreu na data do auto de penhora para garantia da dívida, lavrado em 23 de Julho de 1999, suspendeu também a contagem do prazo de prescrição da mesma, prazo esse que voltou a correr a partir do transitado em julgado na decisão proferida na impugnação identificada sob o número de processo 677/05.OBEBJA.

Quanto à alegação de que os processos terão estado parados à que atentar no seguinte:

A - Os processos de execução fiscal correram termos em separado até 21 de Abril de 1999 data em que por despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças foram oficiosamente apensados.

B - A executada deduziu impugnação judicial das dívidas ainda antes da apensação dos processos, tendo em 21 de Outubro de 1998 pedido a suspensão da execução identificada pelo processo 0280-99/100049.7 e Apensos apresentando como garantia parte de um imóvel que não era propriedade da executada, pelo que por despacho de 21 de Abril de 1999 foi indeferida a sua pretensão. Posterior-

mente requereu que lhe fosse considerada garantia nomeando à penhora o efectivo de gado ovino da empresa, pretensão que por despacho de 9 de Julho de 1999 lhe foi indeferida. As dívidas em causa foram garantidas pela penhora de bens da executada conforme auto de penhora lavrado em 23 de Julho de 1999, pelo que os processos de execução fiscal ficaram legalmente suspensos, tal como o prazo de prescrição.

Face ao anteriormente exposto, proponho que seja proferido despacho no sentido do não reconhecimento da prescrição das dívidas em causa, conforme solicitado, por ainda não terem decorrido os prazos previstos no artigo 34.º do CPT e no artigo 49.º da LGT.»

- Deste despacho foi a reclamante notificada por ofício datado de 15/02/2012.

- Em 24/02/2012 apresentou reclamação relativa ao aludido despacho.

- Em 22/09/2009 certificou o Tribunal Central Administrativo do Sul que o processo n.º 677/05, OBEBJA esteve parado entre 15/10/1998 e 22/02/2001 por facto não imputável à recorrente.

8. A questão objecto do recurso consiste em saber, se a decisão recorrida padece de erro de julgamento por julgar não prescritas as dívidas tributárias no âmbito dos processos de execução fiscal n.º 0280199901000462, n.º 0280199901000470 e n.º 0280199901000489.

Contra o assim decidido insurge-se a ora recorrente, sustentando que nos termos do disposto no artº 49º da LGT, na redacção dada pela Lei 100/1999 aplicável aos presentes autos, todas as dívidas tributárias em causa estão prescritas.

8.1 Importa, porém, previamente, apreciar a suscitada questão da competência em razão da hierarquia, questão esta que integra pressuposto processual relativo ao Tribunal, constituindo requisito de interesse e ordem pública devendo, por isso mesmo, o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria – cf. artigos 16º n.º 1 e 2 do CPPT e 13º do CPTA.

Ora, de harmonia com o disposto nos artigos 26º alínea b) e 38º alínea a) do novo ETAF e 280º n.º 1 do CPPT-, à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito,

Sendo que aos Tribunais Centrais Administrativos compete, por sua vez conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 26.º do referido Estatuto.

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, desde que estes, em abstracto, não sejam indiferentes para serem ponderados no julgamento da causa - vide neste sentido Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20.05.2009, recurso 18/09, de 03.10.2007, recurso 373/07, de 31.01.2007, recurso 1027/06 e de 17.01.2007, recurso 962/06, todos in www.dgsi.pt.

O recurso não tem assim exclusivamente por fundamento matéria de direito se nas respectivas conclusões 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.

Como se disse no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 26.04.2012, recurso 1088/11, «para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 26º alínea b), 38º alínea a) do ETAF e 280º n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida».

Ora, como bem se nota no despacho de fls. 203, no caso em apreço a recorrente questiona a factualidade tida por provada na sentença sob recurso.

É o que se apura da 5ª conclusão em que a recorrente, referindo-se às impugnações judiciais com os n.ºs 677/05 e 690/05 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, afirma que «entre as datas das autuações das impugnações atrás referidas e 20/02/2001 os processos estiveram parados por motivos não imputáveis à impugnante», e, também da 13ª conclusão em que afirma que «as impugnações estiveram paradas entre 17/8/1998 e 10/09/1998, respectivamente, e 20/02/2001 em virtude da sua retenção pela entidade recorrida, tendo-se completado em 18/8/1999 e em 11/09/1999, respectivamente, o período da sua paragem por mais de um ano por motive não imputável à impugnante», enquanto na sentença recorrida, tendo-se dado como provado a apresentação das impugnações judiciais naquelas datas, consta, apenas e contraditoriamente com o alegado, que «o processo n.º 677/05. OBEBJA esteve parado entre 15/10/1998 e 22/02/2001 por facto não imputável à recorrente».

Estas afirmações factuais não são irrelevantes, para a apreciação da questão objecto do recurso.

Com efeito pese embora a recorrente afirme que na decisão recorrida «*embora de forma um tanto desarticulada, está assente a matéria de facto relativa à paragem dos dois processos de impugnação (n.º 677/05 e n.º 690/05 do TAF de Beja) por mais de um ano por motivo não imputável à recorrente*», tal não é o que resulta do probatório em que apenas se fixou factualidade relativa à paragem do processo de impugnação 677/05 (relativo à liquidação de IVA de 1994).

E quanto ao processo de impugnação 690/05.8 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, relativo à liquidação de IVA de 1995, apenas consta do probatório que tal impugnação teve autuação em 19/02/2000 no Tribunal Tributário de 1.ª instância de Beja e nele foi proferida decisão da qual foi interposto recurso para o Supremo Tribunal Administrativo que ainda se encontra pendente

Não se podendo dali inferir que tal processo esteve parado, por facto não imputável ao contribuinte, entre 10/09/1998 e 20/02/2001, não resultando também dos autos tais factos, nem sendo possível adquirir, por essa via, o conhecimento dos mesmos.

Verifica-se, pois, divergência com o decidido em sede de matéria de facto invocando-se no recurso factos que o tribunal recorrido não estabeleceu, e que, em abstracto, têm relevância para o julgamento da causa, pelo que, no caso subjudice, não estamos perante recurso fundamentado exclusivamente em matéria de direito.

Ocorre, 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 Sul – arts. 280.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 26.º alínea b) e 38.º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

8. DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, se decide julgar a Secção de Contencioso Tributário do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, declarando-se competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Taxa. Promoção. Vinho. Direito comunitário. Auxílio do estado. Princípio da proporcionalidade. Princípio da confiança. Princípio da segurança jurídica.

Sumário:

- I — *Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92.º do Tratado (actual art. 107.º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 108.º, n.º 3, do TFUE.*
- II — *A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.*
- III — *Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.*

- IV — *Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a conseqüente suspensão da sua execução.*
- V — *A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.*
- VI — *A anulação total da taxa com o conseqüente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, I.P., pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como conseqüência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.*

Processo n.º 1330/12-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I.P.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A....., LDA., pessoa colectiva n.º, com sede em, concelho de Tondela, com o capital social de €2.600.000,00, deduziu impugnação do acto de indeferimento do pedido de revisão de um acto de liquidação de uma taxa de promoção, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, no valor de € 171.206,22 referente ao mês de Maio de 2003.

Por sentença de 30 de Junho de 2012, o TAF de Viseu, julgou totalmente improcedente a impugnação, por não provada. Reagiu a particular A....., LDA, interpondo o presente recurso cujas alegações integram as seguintes **conclusões**:

A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação da taxa de promoção alegadamente devida ao IVV com referência ao mês de Maio de 2003.

B. Ao contrário do que foi defendido nos autos pelo IVV e acolhido pelo Tribunal *a quo* na sentença ora posta em crise, o processo de investigação à taxa de promoção que foi iniciado pela Comissão (processo C43/2004) não é «totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da Impugnante» - cf. página 32 da sentença proferida nos autos -, sendo que neste entendimento radica a confusão e erro de julgamento que ocorreu em 1.^a instância.

C. Independentemente da eventual compatibilidade com o mercado comunitário da totalidade ou da parte do auxílio em questão relacionada com os vinhos produzidos em Portugal ou independentemente dos aspectos da mesma taxa que estão em investigação pela Comissão por suscitarem dúvidas quanto à respectiva compatibilidade com o mercado comum, verifica-se, no caso da taxa em causa dos autos, uma ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação da medida à Comissão, ao arripio do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) e conseqüente proibição de execução de semelhante medida, prevista no mesmo artigo.

D. Essa ilegalidade encontra-se plenamente provada nos autos - cf. alíneas F) e G) dos factos provados e teor da decisão da Comissão Europeia de iniciar o procedimento contraditório C43/2004, junto aos autos pela A..... com a sua petição inicial e dada por integralmente reproduzida pelo Tribunal *a quo* na alínea G) dos factos provados-, pelo que o Tribunal *a quo* não podia ter decidido no sentido em que decidiu na sentença ora posta em crise.

E. A taxa de promoção, sendo uma, consubstancia - conforme está demonstrado nos autos e vem até afirmado pela própria Comissão Europeia (cf. parágrafos 56 a 58, entre outros, da Decisão da Comissão e, por exemplo, parágrafo 113 da Decisão de 20.07.2010) -, a fonte de financiamento de auxílios de Estado.

F. Ainda que esta taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revistam a natureza de auxílios, o que é facto é que ela constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e, como tal, faz parte integrante dessa medida - cf., por exemplo, parágrafo 112 da Decisão de 20.07.2010.

G. A implementação de uma medida parafiscal - *in casu*, a taxa de promoção - que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória ou legal, de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no

artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE) — cf. jurisprudência do Tribunal de justiça da União Europeia² (Cf., entre outros, Acórdãos de 25.06.1970, FRANÇA/COMISSÃO; de 21.10.2003, EUGENE VAN CALSTER, OPENBAAR SLACHTHUIS; ou de 13.01.2005, STREEJGEWEST WESTELIJK NOORD-BRABANT.) e pág. 48 do Parecer jurídico junto aos autos.

H. Foi dada execução pelo Estado Português à taxa de promoção do vinho cobrada pelo IVV e às medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão - cf. parágrafos 1 e 3 da aludida Decisão da Comissão.

I. A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e o respectivo modo de financiamento em causa nos presentes autos no conjunto de auxílios não notificados — conforme melhor decorre do parágrafo 3 da decisão junta com a petição inicial, que ora se transcreve: «(3) Resultando das informações prestadas ter sido dada execução ao dispositivo em causa, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados».)

J. A proibição de execução ou efeito suspensivo previsto no n.º 3 do actual artigo 108.º TFUE foi, inclusivamente, recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 da Decisão da Comissão que se juntou com a petição inicial.

K. A taxa de promoção, não tendo sido notificada previamente à Comissão e continuando a ser mantida em execução, é necessariamente inválida até à prolação e trânsito final da decisão da Comissão sobre a respectiva compatibilidade com o mercado comum e manter-se-á inválida, relativamente ao período em questão nos autos, por mais regular e compatível com o mercado comum que se venha a considerar, a final, o auxílio investigado (cf., por exemplo, Ac. de 21.11.1991, FNCE, proc. C-354/90) e foi explicado na petição inicial que dá causa aos autos (cf. capítulo IV — A) respectivo).

L. «[U]ma decisão da Comissão que declare um auxílio não notificado compatível com o mercado comum não tem por consequência regularizar, a posteriori, os actos de execução que são inválidos por terem sido adoptados em violação da proibição contida nessa disposição [n.º 3 do art.º 88.º], porquanto «qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a inobservância, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia do seu efeito útil.» — cf. Acórdão de 05.10.2006, TRANSALPINE ÖL-LEITUNG IN ÖSTERREICH GMBH, processo C-368/04, n.º 41; cf., ainda, Acórdão de 21.10.2006, processo C-261/01 e 262/02.

M. A taxa de promoção não podia, por isso, ser cobrada. E tendo-o sido — como o foi (cf. parágrafo 132 da Decisão de 20.07.2010: «Portugal deu execução ilegalmente ao financiamento das campanhas de promoção genérica do vinho, financiadas por meio de uma taxa cobrada sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados dos outros Estados-Membros, em violação do artigo 108.º, n.º3, do TFUE») — impõe-se agora aos órgãos jurisdicionais nacionais que declarem a anulação dos actos de liquidação da taxa de promoção relativos ao período em questão, uma vez que o estabelecimento daqueles auxílios e daquela taxa de promoção, sem prévia pronúncia da Comissão Europeia, é contrário ao Direito Comunitário - o que, em concreto, se requereu nos presentes autos relativamente ao acto de liquidação da taxa de promoção do período de Maio de 2003 e veio a ser, com manifesto erro de julgamento, indeferido em primeira instância.

N. «75. Enquanto a apreciação da compatibilidade de medidas de auxílio com o mercado comum é da competência exclusiva da Comissão, agindo sob a fiscalização do Tribunal de Justiça, os órgãos jurisdicionais nacionais zelam pela salvaguarda dos direitos dos particulares em caso de violação da obrigação de notificação prévia dos auxílios de Estado à Comissão, prevista no artigo 93.º, n.º 3, do Tratado [88.º, n.º 3] (v. acórdão de 17 de Junho de 1999, Piaggio, C-295/97, colect., p. I-3735, n.º 31).» - cf. parágrafo 75 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

O. «53. A este propósito, importa recordar, por um lado, que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 [88.º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo (acórdãos, já referidos, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, n.º 12, e Lornoy e o., n.º 30), e, por outro, que o Estado - Membro é, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I -165, n.º 20)»

- cf. parágrafo 53 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

P. «62. Importa ainda sublinhar que a ilegalidade de uma medida de auxílio, ou de uma parte dessa medida, em virtude da violação da obrigação de notificação prévia à sua execução, não é afectada pelo facto de a referida medida ter sido considerada compatível com o mercado comum por uma decisão final da Comissão.»

- cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

Q. «63. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, sob pena de prejudicar o efeito directo do artigo 93.º, n.º 3 [88.º, n.º 3] último período, do Tratado e de não respeitar os interesses dos particulares que os órgãos jurisdicionais nacionais têm por missão proteger, a referida decisão final da Comissão

não tem como consequência sanar, *a posteriori*, os actos de execução que eram inválidos por terem sido adoptados com inobservância da proibição contida nesse artigo. Qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a violação, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la de efeito útil (v. acórdão *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, já referido, n.º 16).»

— cf. parágrafo 63 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

R. «64. Por outro lado, importa recordar que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 [88.º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo. Esta violação, invocada pelos particulares com legitimidade para tal e verificada pelos órgãos jurisdicionais nacionais, deve conduzir estes a daí retirarem todas as consequências, em conformidade com o seu direito nacional, no que se refere tanto à validade dos actos de execução das medidas de auxílio em causa como à cobrança dos apoios financeiros concedidos (v. acórdãos, já referidos, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e o.*, n.º 30).»

— cf. parágrafo 64 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C261/01 e 262/02.

S. O Tribunal *a quo* incorreu, pois, em manifesto erro de julgamento na sentença proferida, rogando-se a este Venerando Tribunal a revogação da sentença aqui posta em crise.

Termos em que deverá o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.

Caso assim não se entenda e se suscitem dúvidas relativamente ao alcance da obrigação de notificação prévia e efeito suspensivo no caso da taxa em causa nos presentes autos, mais se requer, nos termos do art. 267.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, que a instância seja suspensa e se proceda ao reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que esta instância se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais nessa hipótese:

- A implementação de uma medida parafiscal — *in casu*, a chamada taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE)?

- A resposta à questão anterior é alterada em alguma medida pelo facto do produto dessa taxa - consubstanciando embora a única fonte de financiamento desses auxílios, numa relação de afectação legal percentual - financiar igualmente, na percentagem remanescente, outro conjunto de serviços e actividades (podendo ter, por isso, porventura, um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia)?

- O n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) permite a um Estado-Membro proceder à cobrança dessa medida parafiscal que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória - e que se encontra a ser alvo do procedimento previsto no n.º 2 do mesmo artigo, tendo sido inscrito no registo de auxílios de Estado não notificados -, antes da decisão da Comissão e do trânsito dessa decisão sobre a respectiva compatibilidade?

- Em caso negativo - e na hipótese de o Estado-Membro ter procedido à cobrança da referida medida parafiscal -, pode um contribuinte nacional recorrer aos Tribunais nacionais, invocando a violação da obrigação de notificação prévia e proibição de pôr em execução tal medida, para obter a restituição ou anulação da liquidação da taxa cobrada em violação dessa disposição?

O Instituto da Vinha e do Vinho contra-alegou formulando as seguintes conclusões:

A. O presente recurso vem interposto da sentença que decidiu pela manutenção do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da taxa de promoção autoliquidada pela Recorrente e devida ao IVV, aqui Recorrido, com referência ao período mensal de Maio de 2003.

B. O objecto do recurso é delimitado pelas conclusões da alegação do recorrente, não podendo o tribunal conhecer de matérias nelas não incluídas, a não ser que as mesmas sejam de conhecimento officioso — *Cfr.* artigos 660.º, n.º 2, 684.º, n.ºs 2 e 3 e 685.º-A, n.ºs 1 e 2, todos do Código de Processo Civil e Acórdãos do STA de 21 de Maio de 1992, proferido no recurso n.º 027044 e de 5 de Julho de 2012, proferido no recurso 053/2012.

C. A Recorrente limita o objecto do seu recurso à questão de saber se as medidas financiadas pela taxa de promoção em crise violam a obrigação de notificação prévia à Comissão Europeia dos auxílios estatais, prevista hoje no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, pelo que também só sobre esta questão podem incidir as presentes alegações — *cf.* conclusões D e E das alegações da Recorrente.

D. Ao contrário do alegado pela Recorrente, na sentença proferida o Tribunal *a quo* demonstra ter compreendido os vícios que reputa imputáveis à taxa de promoção, pronunciando-se expressamente sobre eles, pelo que não enferma do erro de julgamento alegado.

E. Em quase todos os momentos das alegações de recurso da Recorrente, esta mesma, ao contrário de rebater a decisão *a quo*, as suas posições e respectivas apreciações, limita-se a invocar a incompreensão do Tribunal e secundar a posição por si já sustentada na p.i..

F. Ao invés de atacar propriamente a decisão *a quo* nos seus fundamentos, a Recorrente ataca a conduta do Tribunal baseando-se no por si já alegado na p.i. e no facto do Tribunal não ter aderido à sua posição.

G. O que, diga-se, seria desde logo suficiente para que não pudessem ser admitidas estas alegações que se apresentam em violação ao disposto nos artigos 685.º-A do CPC, aplicável, *ex vi* artigo 2.º do CPPT, e à vasta jurisprudência superior — *cf.* por todos, acórdão do TCA Norte (1.ª Secção) no processo n.º 2370/08.3 BEPRT, de 24 de Fevereiro de 2012, acórdão do TCA Norte (1ª secção) no processo n.º 28/11.5 BECBR, de 8 de Junho de 2012, e acórdãos do STA no recurso n.º 39.981 de 11 de Junho de 1997, no recurso n.º 766/03 de 4 de Março de 2004, e no recurso n.º 13.331 de 22 de Janeiro de 1992.

H. A sentença *a quo*, com base nos documentos juntos aos Autos, designadamente na decisão da Comissão Europeia de abertura do processo contraditório C-43/2004, decidiu pela improcedência da impugnação, na medida em que:

«é a própria Comissão que na decisão referida na alínea G. dos factos provados que refere que “o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal”, conclusão 144. Ora, não constituindo um auxílio estatal a taxa posta em causa pela Impugnante não faz sentido considerar a mesma ilegal enquanto a Comissão Europeia não proferir uma decisão final no âmbito do procedimento de investigação mencionado na alínea F. dos factos provados. Pelo que, afigura-se-nos desde já, a presente Impugnação não pode proceder. Pois, não estando em causa um auxílio estatal, a adopção de tal medida não carece de ser previamente notificada à Comissão Europeia nos termos do n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE» — *cf.* p. 29 da sentença recorrida.

I. No dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou o Governo português da sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2 do Tratado CE — hoje, artigo 108.º, n.º 2 do TFUE —, com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

J. Logo na decisão de abertura do procedimento a Comissão concluiu que o financiamento, através das receitas da taxa em causa, das actividades desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na acepção do agora artigo 107.º do TFUE.

K. Estando demonstrado no âmbito do procedimento que as receitas desta taxa correspondem a mais de 62% do orçamento associado ao funcionamento do IVV, quanto à grande maioria da consignação da taxa de promoção, não estamos sequer perante um auxílio de Estado, pelo que, quanto a essa larga componente, inexistia, por completo, qualquer obrigação de notificação da medida em causa.

L. A Comissão considera que também o apoio financeiro concedido à associação Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos, ou seja, a actividade desenvolvida em Portugal por aquela Associação, não constitui um auxílio, na acepção do mesmo preceito, pelo que, também esta medida dispensava qualquer notificação prévia à Comissão.

M. A Comissão apenas deu início ao processo de investigação relativamente:

- i) às medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros;
- ii) ao regime de financiamento de tais medidas; e,
- iii) ao regime de financiamento das medidas relativas à formação.

N. Apenas e só relativamente a essa ínfima parcela poderia eventualmente discutir-se a violação do dever de notificação prévia previsto no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, o que *deita por terra* as pretensões da Recorrente de não pagar a totalidade da taxa por si autoliquidada.

O. O IVV foi notificado da decisão relativa ao procedimento instaurado em 28 de Setembro de 2010, a qual foi objecto de recurso por parte das autoridades portuguesas, factos também referidos pela Recorrente nas suas alegações de recurso.

P. Após negociações entre as partes, a Comissão adoptou a Decisão C(2012) 2111 final, de 4 de Abril de 2012, que altera as condições sétima e nona da Decisão de 2010 nos termos acordados com as autoridades portuguesas em termos que levaram o Estado Português a desistir do recurso pendente, entretanto extinto por despacho de 10 de Maio de 2012 — *cf.* Decisões de 2010 e de 2012 (esta ainda não publicada no Jornal Oficial da União Europeia) juntas em anexo a estas contra-alegações como docs. n.ºs 1 e 2.

Q. A decisão final do procedimento conclui que, das três realidades averiguadas apenas as medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros

e de países terceiros e as medidas relativas o respectivo regime de financiamento podem constituir auxílios de Estado nos termos do artigo 107.º do TFUE, mas não as medidas relativas ao regime de financiamento da formação, que não constitui um auxílio de Estado, pelo que não carece de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.

R. No âmbito da execução da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, a Comissão manifestou abertura para que Portugal demonstrasse que os apoios considerados como auxílios estatais no âmbito do procedimento concluso, respeitam os limiares *de minimis* aplicáveis, caso em que a Comissão consideraria a Decisão como executada.

S. O Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios *de minimis* concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.

T. Após confirmação de que os limiares *de minimis* aplicáveis não foram excedidos por nenhum dos agentes económicos do sector vitivinícola em Portugal, o IVV enviou uma carta à Comissão comunicando que os apoios respeitaram os limiares *de minimis* aplicáveis e que por esta razão o Estado considera a Decisão de 2010 plenamente executada, sem necessidade de proceder a qualquer reembolso.

U. Em Setembro de 2012— através de carta junta em anexo a estas contra-alegações como doc. n.º 3 —, a Comissão tomou boa nota do entendimento do Estado de que as poucas medidas classificadas como auxílio no âmbito da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, se encontram abrangidos pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006 e cumprem os limites *de minimis* aí estabelecidos.

V. Esta carta traduz, a confirmação da Comissão de que a taxa de promoção não padece de qualquer incompatibilidade com o direito da União Europeia em matéria de auxílios de Estado e que as medidas financiadas por meio desta taxa classificadas pela Comissão como auxílios estatais no âmbito do procedimento não careciam de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.

W. O Recorrido demonstrou, mesmo quanto às medidas investigadas pela Comissão, que estas não colocam quaisquer problemas de compatibilidade com o Direito Comunitário no que respeita ao dever de notificação prévia instituído no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, pois não constituem auxílios de Estado nos termos do artigo 107.º do TFUE.

IV. DO PEDIDO

Termos em que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo por isso ser mantida no que respeita à improcedência da pretensão da Recorrente em ver anulado o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da taxa de promoção em crise, com as devidas consequências legais.

Só nestes termos será respeitado o DIREITO e feita JUSTIÇA!

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

A recorrente acima identificada vem sindicatizar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, exarada a fls. 188/228, em 30 de Junho de 2012.

A sentença recorrida julgou improcedente impugnação judicial interposta contra o acto de indeferimento de pedido de revisão oficiosa da autoliquidação da TAXA de PROMOÇÃO de MAIO de 2003, promovida pelo IVV, no entendimento de que o processo de investigação à Taxa de Promoção que foi iniciado pela Comissão Europeia é irrelevante para os presentes autos, uma vez que a dúvida da Comissão, apenas se prende com uma pequena percentagem da taxa e relativa apenas aos auxílios nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento desses auxílios.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 251/262, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

O recorrido IVV contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 283/289, que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os feitos legais.

A Comissão Europeia decidiu na decisão a que se reporta a alínea G) do probatório que o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV, enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral e controlo do sector vitivinícola em Portugal (correspondente a mais de 62% do valor da taxa de promoção cobrada), não constitui um auxílio estatal.

A dúvida da Comissão prendia-se, apenas, com uma pequena percentagem da taxa, relativa aos auxílios à promoção de vinhos portugueses nos mercados do outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento desses auxílios e ao regime de financiamento da formação.

Assim sendo, salvo melhor juízo, não faria sentido considerar a totalidade da taxa ilegal enquanto a Comissão Europeia não proferisse uma decisão final no âmbito do procedimento de investigação mencionado na aliena F) do probatório.

De facto, ao contrário do que sustenta a recorrente, a taxa de promoção não é una, no sentido de ter de ser totalmente anulada ainda que só uma pequena percentagem não respeite o disposto no artigo 108.º/3 do TFUE.

Na verdade, parece ponto assente em termos doutrinários e jurisprudenciais ¹ (Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição, II volume, páginas 134, 342, 343, 524 e 525, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa. Acórdão do STA, de 10 de Janeiro de 2012, proferido no recurso n.º 0565/10, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.) que o acto de liquidação enquanto acto divisível é susceptível de anulação parcial.

“Porém, tal anulação parcial só poderá ser juridicamente admissível quando o fundamento da anulação valha apenas em relação a uma parte do acto, isto é, quando haja uma ilegalidade apenas parcial...

No entanto, se o acto de liquidação tem um único fundamento jurídico, não sendo nele possível distinguir entre uma parte que está conforme à lei e outra que a viola, não se pode decretar a anulação parcial, mesmo que se entenda que, por força de outras disposições legais, uma liquidação poderia ter lugar.

Será por exemplo, o caso de uma liquidação se ter baseado em determinada tabela de taxas de imposto e se vir a entender que a tabela legalmente aplicável seria outra. Nestas circunstâncias, toda a liquidação assentará em fundamentos jurídicos errados, pelo que o acto deve ser integralmente anulado, com fundamento em erro sobre os pressupostos de direito (vício de violação de lei). A prática de novo acto, com base na tabela tida como legal, caberá à administração tributária e não ao tribunal, não podendo o interessado ser privado da possibilidade de discutir a legalidade do novo acto que, eventualmente, venha a ser praticado, utilizando todos os meios de impugnação administrativa e contenciosa que a lei lhe proporciona”. ² (Obra citada, páginas 342/343.)

Ora, no caso em análise, é insofismável que, apenas está em causa a eventual ilegalidade de uma pequena percentagem da taxa, destinada a financiar o regime de formação e de promoção de vinhos portugueses noutros Estados-Membros e países terceiros.

Portanto, a pretensão da recorrente de anulação total do acto de autoliquidação sindicado não tem qualquer apoio legal.

Pela decisão de 2010.07.27 (fls. 388), com as alterações constantes da decisão de 2010.04.04, produzido no procedimento contraditório C 43/2004, a Comissão Europeia considerou que os auxílios à promoção do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente em violação do artigo 108.º/3, do TFUE, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para efeitos do artigo 107.º/3/c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006, **desde que Portugal cumpra as condições constantes do n.º 2 do artigo 3.º da decisão da Comissão.**

No caso, uma vez que a recorrente ainda não efectuou o pagamento da taxa, o recorrido deve renunciar formalmente ao recebimento da parte proporcional que incide sobre os produtos importados de outros Estados-Membros e que é destinada a financiar a parte do auxílio que beneficia exclusivamente os produtos nacionais e aos juros de mora respeitantes a esta parte.

Sucede que a factualidade apurada nos autos é, manifestamente, insuficiente em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito, nos termos do referido regime jurídico.

Termos em que, nos termos do disposto nos artigos 729.º/3 e 730.º do CPC deve anular-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1ª instância, a fim de se proceder à ampliação da matéria de facto.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal “a quo” deu como provada a seguinte factualidade:

A) - No dia 06 de Junho de 2003, a A..... procedeu à autoliquidação da quantia de € 171.206,22, a título de taxa de promoção referente ao mês de Maio de 2003 - cf. documento n.º 1, junto com o pedido de revisão oficiosa.

B) - O montante da referida taxa foi apurado através da aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, que estabelece a mencionada taxa de promoção, e da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho, com a redacção que lhe foi conferida pela Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixa o valor da taxa.

C) - Em 22/12/2008 a A..... apresentou pedido de revisão oficiosa da autoliquidação referida em A.

D) - O pedido mencionado em C. foi indeferido em 12/01/2009.

E) - Em 11/02/2009, a Impugnante apresentou a presente Impugnação.

F) - No dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88º, n.º 2 do Tratado CE (*cf.* **doc. n.º 2** em anexo), com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado. Este procedimento encontra-se presentemente em curso, não tendo ainda sido adoptada decisão definitiva sobre o mérito da causa.

G) - No documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE — C 92/12, de 16.4.2005, sob a epígrafe:

“Auxílio Estatal — Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do Vinho

Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE (2005/C 92/06)

Podemos ler, no essencial, para estes autos, dando-se por integralmente reproduzido no demais:

“I. PROCESSO

(1) Na sequência de uma queixa sobre a taxa “de promoção do vinho”, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (a seguir denominado “IVV”), assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal.

II. DESCRIÇÃO

...
(6) *Á referida taxa, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV, é imposta não apenas aos produtos vitivinícolas produzidos e comercializados em Portugal mas também - aos produzidos em Portugal e comercializados nos outros Estados-Membros e nos países terceiros, e - aos originários dos outros Estados-Membros ou de países terceiros comercializados em Portugal.*

...
Produtos sujeitos à imposição

(46) *Estão sujeitos à taxa os vinhos e produtos vínicos produzidos ou comercializados em Portugal, incluindo os vinhos licorosos, vinhos frisantes e bebidas aromatizadas, vinhos espumantes e outras bebidas do sector vinícola, assim como os vinagres de vinho.*

(47) *Estão, assim, sujeitos, tanto os vinhos produzidos em Portugal, quer sejam comercializados no país ou exportados para outros Estados-Membros ou países terceiros, como os vinhos que, sendo produzidos noutros Estados-Membros da União Europeia ou em Estados terceiros, são comercializados em Portugal*

...
(108) *A Comissão considera que os auxílios públicos pagos para financiar as acções de promoção no caso em apreço até 1 de Janeiro de 2002 respeitaram os critérios estabelecidos pelos dispositivos comunitários aplicáveis nesta matéria.*

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:

- o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos não constitui um auxílio

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vínicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

3 - DO DIREITO

A meritíssima juíza julgou a impugnação improcedente por entender que:

(destacam-se apenas os trechos da decisão com maior interesse para o presente recurso)

“1. RELATÓRIO

A....., LDA, pessoa colectiva n.º, com sede em, concelho de Tondela, com o capital social de €2.600.000,00, vem, nos termos do artº 268.º, n.º 4, da CRP, do art.º 95.º, n.º 1 e n.º 2, alínea d, da LGT e do art.º 97, n.º1, alínea d) e 99 e ss. do CPPT, deduzir impugnação do acto tributário infra descrito, no valor de € **171.206,22 (cento e setenta e um mil, duzentos e seis euros, e vinte e dois cêntimos).**

Para tanto, em síntese, alegou que:

(...)

Em jeito de conclusão a Impugnante referiu que:

Resulta do exposto que a A..... foi - e continua a sê-lo -, ilegalmente sujeita a uma taxa que é parte integrante de uma medida de auxílio executada em violação da proibição de execução contida no n.º 3 do art.º 88.º do Tratado CE.

Como tal, quer a medida de auxílio, quer o seu incindível modo de financiamento, não podem ser mantidos em execução até que seja proferida decisão final favorável (ou não) pela Comissão Europeia no procedimento formal supra descrito.

A violação do direito comunitário, em particular do disposto no art.º 88º do Tratado CE, determina que as medidas até agora tomadas sejam ilegais, pelo que se deve, sem mais, reconstituir a situação anterior à sua adopção.

Razão pela qual não é devido o montante constante do acto de liquidação cuja revisão oficiosa foi indeferida.

O indeferimento do pedido de revisão oficiosa é lesivo de direitos e interesses legalmente protegidos da A....., sendo por isso susceptível de impugnação, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT, do n.º 1 e do n.º 2, alínea d), do art.º 95.º da LGT e do art.º 268.º, n.º 4, da CRP.

Termina pedindo que a presente impugnação seja julgada procedente, por provada, declarando-se, em consequência, a anulação do acto tributário ilegal, com as demais consequências legais.

Juntou documentos.

Notificado o IVV (doravante IVV), para contestar, alegou em síntese que:

(...)

Em conclusão referiu o IVV que:

A ora impugnação não constitui o meio idóneo e próprio para contestar a autoliquidação em causa, pelo que deverá o IVV, ser absolvido da instância nos termos do artigo 131.º do CPPT e 493.º do CPC aplicável *ex vi* artigo 2.º do CPPT;

Por outro lado, ficou demonstrado que as normas legais relativas à previsão, liquidação (ou melhor, autoliquidação) e cobrança da taxa de promoção são plenamente válidas e, por isso, inquestionavelmente aplicáveis *in casu*;

Também no que toca à alegada violação do direito comunitário, resulta assente que a Comissão Europeia não contesta hoje a existência e aplicação da componente largamente maioritária da taxa de promoção e que as questões ainda objecto de investigação por aquela Instituição são, além de parcelares, totalmente irrelevantes para a matéria controvertida nos presentes autos;

Não tendo a Comissão adoptado qualquer injunção de recuperação quanto ao montante das taxas em causa, não pode proceder o pedido da Impugnante — por inexistência de base legal para tal — o reembolso de uma quantia autoliquidada ao IVV em estrita obediência ao quadro normativo.

Termina alegando que deve o IVV ser, de imediato, absolvido da instância, ou, se assim não se entender ser a presente impugnação julgada improcedente por não provada, mantendo-se o acto de autoliquidação em crise.

Dispensou-se a produção de prova testemunhal, bem como as alegações e ordenou-se a ida dos autos com vista ao MP.

O Exm.º Magistrado do MºPº, em parecer, pronunciou-se no mesmo sentido da contestação oferecida pelo IVV.

2. FUNDAMENTAÇÃO

(...)

OS FACTOS E O DIREITO

Incumbe ao Tribunal o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, e apenas destas, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras: n.º 1 do art. 95.º do CPTA, *ex vi*, alínea e) do art. 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Questões suscitadas:

Da natureza da taxa de promoção prevista no DL n.º 119/97, de 15 de Maio.

Da compatibilidade de tal taxa com o Direito comunitário, designadamente no que concerne ao regime dos auxílios de Estado.

Análise do pedido

Como bem refere o IVV, em sede de contestação, com a apresentação da presente impugnação, a A....., Lda. pretende — apesar de tal não fazer incluir no seu pedido — impugnar judicialmente o indeferimento do pedido de revisão oficiosa que efectuou de uma autoliquidação referente à taxa de promoção.

Da excepção invocada em sede de contestação

Em sede de contestação veio o IVV defender a falta de reclamação prévia, visto tratar-se de uma autoliquidação, invocando, assim, a **EXCEPÇÃO DA INIDONEIDADE DO MEIO DE REACÇÃO (Arts. 20.º a 41.º da contestação)**.

Sustenta o IVV que a taxa de promoção em crise é um tributo no qual a liquidação é feita pelos próprios agentes económicos envolvidos na produção e comercialização dos produtos vinícolas.

Ou seja, dúvidas não restam de que, *in casu*, estamos perante uma autoliquidação — *cf.* autoliquidação apresentada, que junta como **doc. n.º 1** em anexo à contestação.

Ora, dispõe o artigo 131.º do CPPT: «Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração».

Reclamação essa que nunca foi apresentada pela Impugnante.

É verdade que a Impugnante destinou os últimos artigos da sua p.i. (60.º e 61.º) para fazer referência à jurisprudência do STA que permite, na ausência de norma legal para o efeito, a impugnação judicial do indeferimento de um pedido de revisão do acto tributário.

O IVV conhece bem o conteúdo da jurisprudência que tem sido defendida—não sem críticas, não sem votos de vencido — nos casos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Sucede que a Impugnante não se encontra na referida situação. Ao invés, *in casu* é aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 78.º da LGT, pois é esta a disposição especial para os casos de autoliquidação.

Ou seja, a Impugnante alicerça o seu direito de impugnação em jurisprudência que não lhe é aplicável, sob pena de violação de lei, maxime da norma contida no n.º 2 do artigo 78.º da LGT.

Efectivamente, os casos a que a jurisprudência e a doutrina se têm referido como passíveis de impugnação após o indeferimento do pedido de revisão oficiosa são — todos eles, sem excepção — em situações que não houve autoliquidação.

Sendo de autoliquidação a situação em apreço nos presentes autos, é aplicável o n.º 2 do artigo 78.º da LGT o qual estatui que: «Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação».

Ora, como bem ensina a doutrina versada, tal disposição não quer significar outra coisa que não seja que «o contribuinte que pretenda a revisão da autoliquidação está obrigado a seguir o procedimento definido no artigo 151.º, n.º 1, do C.P.T., que, no C.P.P.T., passou a ser o 131.º, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração [de liquidação]» — cit. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO (Lisboa, 2000), *Lei Geral Tributária Anotada*, Ed. Rei dos Livros, p. 346 (em comentário ao n.º 2 do artigo 78.º da LGT).

Sucede que a Impugnante nunca reclamou previamente da sua autoliquidação, optando por bramar que existiu um «erro dos serviços».

Tudo razões para que a presente petição de impugnação não continue a correr termos, posto que não constitui o meio idóneo e próprio para contestar a autoliquidação, posto que esse meio só seria a impugnação se tivesse sido apresentada prévia reclamação nos termos e para os efeitos do artigo 131.º do CPPT.

Pelo que, julgando-se verificada a presente excepção dilatória, deverá o IVV, ora Impugnado, ser absolvido da instância nos termos do artigo 131.º do CPPT e 493.º do CPC aplicável *ex vis* artigo 2.º do CPPT.

Por sua vez, a Impugnante, em sede de resposta à contestação, sustentou quanto à excepção apontada que:

Na sequência do indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa, a Impugnante deduziu, de acordo com o preceituado na alínea d) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT, do n.º 1 e da alínea d) do n.º 2 do art. 95.º da LGT e do n.º 4 do art. 268.º da Constituição da República Portuguesa, a presente impugnação.

Na verdade, uma vez que a presente impugnação foi apresentada contra o indeferimento de um pedido de revisão oficiosa, legalmente deduzido ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), não se aplica a condição prevista no n.º 1 do art. 131.º do CPPT.

Com efeito, conforme já afirmou o Supremo Tribunal Administrativo, «*não obsta à possibilidade de impugnação contenciosa a falta da reclamação prevista no art.º 151º do CPT e, depois, no art.º 131º do CPPT*»,

pois «*essa reclamação era necessária para a impugnação judicial do acto de autoliquidação, com o regime geral da impugnação de actos anuláveis e com os efeitos retroactivos próprios dos meios anulatórios*», o mesmo já não sucedendo no âmbito de um pedido de revisão oficiosa «*com os efeitos próprios desta, limitados à cessação dos efeitos do acto, traduzida na restituição do que foi recebido pela administração tributária e que não deveria ter sido pago, à face do regime substantivo aplicável (eventualmente acrescida de juros indemnizatórios nos termos do n.º 3 do art.º 43º da LGT, sem natureza retroactiva)*» (cf. Acórdão de 28.11.2007, proferido no processo n.º 532/07).

Assim, conforme se afirma no aresto que vimos citando, «*é de concluir que, apesar de não ter sido deduzida reclamação graciosa, nos termos do art.º 151º do CPT [actual 131.º do CPPT], o Impugnante podia pedir a revisão oficiosa, dentro do prazo legal em que a Administração Tributária a podia efectuar, e podia impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento*».

E, para que não restassem dúvidas da legitimidade de reacção ao indeferimento de um pedido de revisão oficiosa de uma autoliquidação, o Supremo Tribunal Administrativo aproveitou o ensejo para esclarecer que, maugrado a deficiente redacção do n.º 2 do artigo 78.º da LGT que «*poderia sugerir uma interpretação no sentido de, nos casos de autoliquidação, sem reclamação ou impugnação prévia não poder haver revisão*», a correcta interpretação do mesmo é no sentido «*de admitir a possibilidade de revisão oficiosa em todos os casos*».

Assim, afirma-se no mesmo aresto que o n.º 2 do artigo 78.º da LGT visou «*alargar as possibilidades de revisão em relação às existentes anteriormente, te[ndo] de se rejeitar a interpretação defendida pela administração tributária, segundo a qual a revisão só podia ser efectuada se tivesse sido apresentada previamente reclamação graciosa, pois ela consubstanciaria uma diminuição das possibilidades de revisão em relação às existentes no domínio do CPT*».

Além de que «*seria incompreensível exigir-se o preenchimento desta condição, pois, se o contribuinte tivesse apresentado reclamação graciosa tempestivamente, a correcção dos erros que detec-*

tasse poderia ser efectuada nesse processo de reclamação ou no subsequente processo de impugnação judicial, não sendo necessária a revisão oficiosa».

Conforme já decidiu em diversos arestos o STA: «[e]mbora a revisão do acto tributário a pedido do contribuinte, com fundamento em erro imputável aos serviços, se reconduza a um meio administrativo, e não contencioso, que pode conduzir à restituição de quantias indevidamente cobradas através de actos tributários violadores de normas comunitárias, ele abrirá acesso à via contenciosa, pois a decisão que recair sobre o pedido de revisão é directamente impugnável» (cf, a título de exemplo, o Acórdão de 12.12.2001 proferido no processo n.º 26.233).

Na verdade, o que o legislador pretendeu com aquele normativo foi estatuir que, para efeitos da revisão oficiosa, se considera imediatamente imputável aos serviços o erro praticado na autoliquidação, sem prejuízo da possibilidade de o contribuinte demonstrar o erro pelas outras vias previstas na lei.

Ainda que assim não se entendesse — o que não se concebe e apenas se alega por mero dever de patrocínio — sempre estaríamos a coberto da situação consagrada no n.º 3 do artigo 131.º do CPPT, Razão pela qual, em caso algum estava a A..... obrigada a apresentar uma reclamação prévia.

Com efeito, a pretensão da aqui impugnante fundamenta-se exclusivamente em matéria de direito, ao que acresce que a autoliquidação foi efectuada de acordo com orientações genéricas.

Termina, assim, a Impugnante a pedir que deverá ser julgada totalmente improcedente a excepção deduzida pelo IVV.

APRECIANDO e DECIDINDO:

Dada a simplicidade da questão, damos aqui por reproduzidos os argumentos da Impugnante, sustentando que nos presentes autos não se impunha a reclamação graciosa prévia.

Efectivamente como afirma peremptoriamente LOPES DE SOUSA:

“Nos casos em que o fundamento de impugnação for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação for efectuada com base em orientações genéricas a impugnação judicial não depende de prévia reclamação graciosa”

Pelo exposto, julgamos totalmente improcedente a excepção invocada pelo IVV.

Analisando a questão da natureza da taxa de promoção prevista no DL n.º 119/97, de 15 de Maio, sendo que todas as questões levantadas pela Impugnante dependem da resposta dada a esta questão.

Diga-se que cinco dos seis capítulos da PI prendem-se com a questão da compatibilidade da taxa de promoção do IVV com o direito comunitário. Sendo o último capítulo da PI, relativo à ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa formulado pela Impugnante.

Alega a Impugnante que a taxa por si autoliquidada constitui um auxílio de Estado, contrapondo o IVV que a própria Comissão Europeia defende, em larga medida, exactamente o contrário.

Refere o IVV que para a A..... tudo se baseia numa pretensa violação do Direito Comunitário que, pelo facto de existir uma taxa sobre determinados operadores económicos, se transmuta supostamente num auxílio de Estado ilegal e contrário ao Tratado que institui a Comunidade Europeia (adiante designado «Tratado CE»).

A taxa de promoção incide sobre os «vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados», sendo devida pelo agente económico (e, em certos casos, pelo produtor) ao IVV — cf. art.º 1.º, n.º1, e art.º 3.º do DL. n.º 119/97.

A taxa de promoção constitui, conforme decorre do n.º 1 do art.º 1.º do D.L. n.º 119/97, a «contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do sector».

De acordo com o n.º 1 do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 209/2006, de 27 de Outubro, o IVV coordena e controla a organização institucional do sector vitivinícola, ao mesmo tempo que audita o sistema de certificação de qualidade e acompanha a política comunitária (eg., preparando as regras para a sua aplicação), bem como participa na coordenação e supervisão da promoção dos produtos vitivinícolas.

E são estas as suas funções desde a sua criação pelo Decreto-Lei n.º 304/86, de 22 de Setembro, e posteriores reestruturações pelos Decreto-Lei n.º 102/93, de 2 de Abril, Decreto-Lei n.º 99/97, de 26 de Abril e Decreto-Lei n.º 47/2007, de 27 de Fevereiro.

Efectivamente, ao IVV são incumbidas competências relativas à coordenação da actividade vitivinícola nacional e respectiva regulamentação técnica, à definição e acompanhamento das regras da Organização Comum do Mercado Vitivinícola (OCM), ao acompanhamento junto das instâncias comunitárias dos processos relativos ao sector vitivinícola, à promoção das medidas de organização institucional do sector vitivinícola e à definição dos princípios, regras e regulamentação técnica a que deve obedecer o sector vitivinícola.

As normas gerais sobre os auxílios de Estado constam dos artigos 87.º a 89.º do Tratado de Roma e aplicam-se «à produção e ao comércio dos produtos do sector vitivinícola por força do art.º 71.º do Regulamento (CE) n.º 1493/99 do Conselho, que estabelece a organização comum de mercado destes produtos» — cf. considerando n.º 55 do documento mencionado na alínea G. dos factos provados e,

bem assim, sobre a aplicação deste regime, ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, Auxílios de Estado e Fiscalidade, Almedina, pág. 143 e ss.

Ora, nos termos do n.º 1 do art.º 87.º do Tratado de Roma, os auxílios estatais são, salvo determinadas excepções, proibidos na ordem jurídica comunitária.

Auxílios estatais são aqueles «concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.» — cf. n.º 1 do art.º 87.º do Tratado de Roma.

No contexto de uma livre concorrência no mercado interno e, nomeadamente, da abertura dos serviços públicos à concorrência, os Estados-Membros intervêm por vezes através de recursos públicos para promover determinadas actividades económicas ou proteger indústrias nacionais. Ao favorecerem determinadas empresas em relação aos seus concorrentes, estes auxílios estatais podem falsear a concorrência.

Os auxílios estatais são proibidos pelo Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. No entanto, algumas excepções autorizam os auxílios justificados por objetivos de interesse comum, por exemplo, para os serviços de interesse económico geral, desde que estes não falseiem a concorrência num sentido contrário ao interesse comum. O controlo dos auxílios estatais exercido pela Comissão Europeia consiste assim em avaliar o equilíbrio entre os efeitos positivos e negativos dos auxílios.

A Política de Concorrência é um factor crucial para a criação de condições de crescimento económico e prosperidade, uma vez que influencia as decisões de investimento, aquisições empresariais, políticas tarifárias e de desempenho económico. Por outro lado, ajuda a promover uma melhor afectação dos recursos e reforçar a competitividade da indústria europeia, para o benefício dos cidadãos.

Em matéria de Política de Concorrência — Auxílios de Estado, o artigo 87º do Tratado da União Europeia refere que são proibidos, de uma forma geral, auxílios estatais que falseiem ou ameacem falsear a concorrência. Esta proibição não é absoluta, uma vez que existem situações para as quais os Auxílios de Estado são compatíveis com o Mercado Comum, enumeradas nos n.ºs 2 e 3 desse artigo.

Compete à Comissão Europeia a função de controlar os auxílios estatais, de acordo com o artigo 88º do Tratado, e os Estados-Membros têm o dever - obrigação de notificação - de informar a Comissão da concessão dos Auxílios de Estado, ainda durante a fase de projecto.

Neste contexto, as regras em matéria de Auxílios de Estado visam garantir o bom funcionamento do mercado da UE, de modo a que a concorrência não seja distorcida, contribuindo, assim, para o bem-estar dos consumidores e para a competitividade da economia europeia.

O Mercado Comum assenta no princípio da livre concorrência entre as empresas da União Europeia. A corroborar este princípio, o artigo 87º do Tratado da União Europeia estabelece que são incompatíveis com o Mercado Comum os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, que confiram uma vantagem económica aos beneficiários, a qual deve ser concedida selectivamente, e a medida de auxílio deve ameaçar falsear a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

Só são incompatíveis com o mercado comum os Auxílios de Estado que afectem as trocas comerciais entre os Estados-membros e falseiem ou ameacem falsear a concorrência.

O regime comunitário de auxílios estatais assenta num sistema de autorização prévia, nos termos do qual a Comissão Europeia determina se uma medida de auxílio que o Estado-Membro pretenda conceder pode beneficiar das derrogações previstas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 87º do Tratado da União Europeia (Ver Regras processuais e procedimentos).

Com a preocupação de simplificação administrativa, a Comissão veio a considerar que existem auxílios de reduzido valor, não susceptíveis de afectar de forma significativa o comércio e a concorrência entre Estados-Membros, não devendo como tal ser abrangidos pelo n.º 1 do art.º 87 do Tratado da União Europeia. Adoptou então uma regra dita de *minimis*, que foi pela primeira vez definida no contexto da política relativa aos auxílios estatais às pequenas e médias empresas (Regra de minimis).

O IVV, em sua defesa, alega que o seu financiamento é garantido, em larga medida, pela taxa de promoção. Isto mesmo foi confirmado pela Comissão Europeia na sua decisão de início do procedimento de investigação em curso ² (Cfr. Decisão da Comissão C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do vinho, publicada no JOUE C 92, de 16.04.2005, a que se dará particular atenção no capítulo O infra (cf: **doc. n.º 2**, que ora se junta e se dá por reproduzido para todos os efeitos legais).), ao registar, por um lado, que «[a]s receitas desta taxa dita de promoção do vinho correspondem a mais de 62% do orçamento associado ao funcionamento do IVV» e, por outro, que «o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal» (cf: resumo da Decisão da Comissão, página 12, parágrafo 144). Admite-se que o nome não seja o mais adequado à natureza da taxa, mas tal deve-se ao Legislador e não ao IVV.

Sucedo que, *in casu*, tudo não podia ser mais cristalino: os agentes económicos, quase sempre empresas produtoras, quando vendem a granel para retalhistas ou consumidores, dentro ou fora do

território nacional, ou quando pedem ao IVV os selos necessários (quando o vinho é engarrafado ou embalado), devem autoliquidar um determinado valor por cada litro do produto vínico.

Tratando-se de vinhos, espumantes e espumosos, aguardentes e bagaceiras esse valor é de € 0,0135 por litro.

Tratando-se de vinagres de vinho, esse valor é de € 0,0067 ou € 0,0042 consoante o seu fim.

Com efeito, toda a posição da Impugnante se fixa na hipotética violação do Direito Comunitário, sustentando-se, para tal, em dois documentos: i) um documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE — C 92/12, de 16.4.2005, onde podemos ler:

“Auxílio Estatal — Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promoção do Vinho

Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE (2005/C 92/06)”

e ii) num parecer de dois juristas portugueses.

Com base no parecer junto aos autos pela Impugnante, dos juristas Dr. B..... e Dr. C....., datado de Agosto de 2005, alega a Impugnante que, o conceito de auxílio estatal tem sido interpretado de forma muito lata pelo TJCE, abrangendo todas aquelas intervenções que «sob formas diversas, contribuem para reduzir os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa e que, por isso, sem constituírem subsídios no sentido rigoroso da expressão, são da mesma natureza e produzem efeitos idênticos». - cf. Parecer Jurídico, pág. 28 e ss. e Acórdão TJCE de 23.02.1961, proferido no processo n.º 30/59.

Esquece-se a Impugnante que por muito latas que sejam as interpretações feitas pelos Tribunais das normas, as mesmas devem conter-se nos limites impostos pelo próprio legislador.

Assim, nesta questão, dando razão ao IVV, é a própria Comissão que na decisão referida na alínea G. dos factos provados refere que “*o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal*” (sublinhado nosso), conclusão 144.

Ora, não constituindo um auxílio estatal a taxa posta em causa pela Impugnante não faz sentido considerar a mesma ilegal enquanto a comissão europeia não proferir uma decisão final no âmbito do procedimento de investigação mencionado na alínea F dos factos provados.

Pelo que, afigura-se-nos desde já, que a presente Impugnação não pode proceder.

Pois, não estando em causa, um auxílio estatal, a adopção de tal medida não carece de ser previamente notificada à Comissão Europeia, nos termos do n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE.

Afastando-se assim o argumento da falta de observância da referida norma.

Nesta medida, é improcedente o pedido da Impugnante ao requerer — sem qualquer base legal — o reembolso de uma quantia que autoliquidou em estrita obediência ao quadro normativo vigente à data.

Através da Decisão da Comissão em apreço (parágrafos 144 e 145), aquela Instituição concluiu que:

(iv) «o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal». Mesmo quanto às restantes actividades, nas quais o IVV actua no mercado como uma qualquer empresa prestadora de serviços, entendeu a Comissão que «não existe vantagem económica para o IVV que decorra da sua posição de mercado» (parágrafo 70 da Decisão);

(v) «o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos não constitui um auxílio»;

(vi) «as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vínicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum».

Daqui concluímos duas coisas: i) o processo em curso, que tem por objecto a taxa de promoção, tem um âmbito muito reduzido, sendo que a Comissão não apresenta hoje dúvidas nem obstáculos face aos aspectos essenciais da existência da referida taxa; e ii) as poucas medidas que estão ainda a ser objecto de investigação pela Comissão no processo em curso nada têm que ver com as questões de fundo que nos ocupam nos presentes autos.

Logo, a instauração pela Impugnante da presente acção de impugnação judicial, com base exclusivamente no facto de existir uma investigação da Comissão a aspectos parcelares da taxa de promoção, não pode ser tida senão como a despropósito e totalmente improcedente.

No respeitante ao regime de financiamento das medidas em epígrafe, a Comissão considera, nos parágrafos 135 e 136 da Decisão, que não dispõe de informações suficientes para concluir que o vinho e os produtos vínicos **provenientes dos outros Estados-membros** beneficiam «do mesmo modo e na mesma medida que os produtos nacionais de todas as vantagens decorrentes da taxa» e que, em consequência, o mesmo regime não procede a qualquer discriminação entre os produtos nacionais e os importados, em conformidade com o artigo 90.º do Tratado CE.

No entanto, a própria Comissão considera, no parágrafo 143 da Decisão em causa que «não se afigura (...) existir discriminação entre os produtos nacionais destinados ao mercado nacional e os destinados à exportação no âmbito das campanhas de promoção e publicidade desenvolvidas fora do território português e financiadas com uma parte das receitas da taxa parafiscal».

Como bem o refere o IVV, uma vez que as mesmas acções de promoção e publicidade (tanto as financiadas por apoios concedidos antes de 1 de Janeiro de 2002 como as financiadas após aquela data) são consideradas compatíveis com o artigo 87.º do Tratado CE (*cf.* parágrafos 108 e 114 da Decisão, acima citados), conclui-se que o financiamento das mesmas acções pelo produto da taxa de promoção que incide sobre os produtos vitivinícolas produzidos em Portugal não é posto em causa pela Decisão da Comissão que deu início ao processo em curso.

Assim, as dúvidas da Comissão relativamente à taxa de promoção enquanto mecanismo de financiamento dos auxílios às acções de promoção e de publicidade do vinho limitam-se à parte do produto da taxa de promoção pago pelos produtos vitivinícolas provenientes de outros Estados-membros e às vantagens que estes retiram das acções de promoção e publicidade acima mencionadas, na medida em que estas acções sejam financiadas pelas receitas da taxa.

Aqui chegados, importa concluir que, no processo de investigação em curso, a Comissão apenas manifesta dúvidas quanto à compatibilidade com o mercado comum dos seguintes aspectos específicos da taxa de promoção (*cf.* parágrafos 1 e 2 do resumo da Decisão, página 13, e parágrafo 146 da Decisão):

(i) saber se as campanhas de publicidade do vinho português que decorrem no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros, apesar de mencionarem a origem dos vinhos, se limitam a transmitir informações sobre as características objectivas dos produtos em causa ou se contêm alegações subjectivas sobre a qualidade dos produtos, baseadas simplesmente na sua origem;

(ii) saber se os produtos vitivinícolas provenientes de outros Estados-Membros, que estão sujeitos ao pagamento da taxa, beneficiam do mesmo modo e na mesma medida que os produtos nacionais de todas as vantagens decorrentes da referida taxa e, como tal, se o método de financiamento dos apoios à promoção e à formação discrimina ou não os produtos nacionais face aos produtos importados.

A irrelevância da Decisão da Comissão para os presentes autos

As questões relativas à taxa de promoção que estão a ser objecto de investigação pela Comissão são totalmente estranhas à matéria de facto que nos ocupa nos presentes autos.

Quanto aos vinhos produzidos em Portugal, ainda que comercializados fora do nosso país, a Comissão foi muito clara ao considerar que «não se afigura (...) existir discriminação entre os produtos nacionais destinados ao mercado nacional e os destinados à exportação» (*cf.* parágrafo 143 da Decisão (*cit.*)).

Não se coloca assim, a propósito da actividade desenvolvida em geral pela Impugnante e nos presentes autos em concreto, qualquer problema de Direito Comunitário derivado da taxa de promoção a que se encontra sujeita por lei.

Resta assim concluir que o processo de investigação à taxa de promoção, que foi iniciado pela Comissão e que se encontra em curso, é totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da Impugnante.

Refere a Impugnante que:

É indubitável, portanto, que o Estado Português se encontra proibido de executar o auxílio até decisão final da Comissão e, bem assim, ainda que esta decisão venha a considerar o auxílio compatível com a legislação comunitária e mercado comum, tal não legitima os actos de execução até então empreendidos.

Ademais, o Estado Português está proibido de executar não só o auxílio, mas também, e necessariamente, o seu modo de financiamento — a cobrança da taxa de promoção.

Ora, com o devido respeito, não podemos concordar com a posição assumida pela Impugnante, pois da decisão da comissão vinda de analisar, em lado nenhum é mencionada a proibição do Estado Português em executar o auxílio, aliás, a própria decisão refere não tratar-se de um auxílio estatal o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV. Como se pode ler das conclusões 145 e 147, o efeito suspensivo do n.º 3 do art. 88.º do Tratado CE, reporta-se apenas aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão. Ou seja, a dúvida da Comissão prende-se com auxílios e financiamento dos auxílios visados nesta decisão, logo, não é sobre a totalidade dos auxílios que a Comissão têm dúvidas. Não existindo dúvidas da Comissão, não há procedimento de investigação e logo em relação a essas medidas não tem aplicação o efeito suspensivo previsto no n.º 3 do art. 88.º do Tratado de Roma (ou como diz a Impugnante, a proibição de execução).

A entender-se de outra forma, ficaria totalmente desprovido de sentido o facto da Comissão ter-se dado ao Trabalho de separar os auxílios estatais dos não auxílios estatais, e depois dentro dos primeiros ter referido que as dúvidas são apenas para alguns, como resulta do paragrafo 145, onde é mencionado que o processo previsto no n.º 2 do art. 88.º do Tratado CE é relativo a determinados auxílios e apenas nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento desses auxílios.

Do exposto não restam dúvidas que a presente impugnação tem que ser julgada totalmente improcedente, por não provada, confirmando-se a legalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação aqui em causa.

3. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, julgo totalmente improcedente, por não provada, a presente Impugnação e, conseqüentemente, mantenho a(s) liquidação(ões) impugnada(s).”

DECIDINDO NESTE STA:

Face ao teor das conclusões das alegações de recurso e ao teor das contra-alegações do recorrido, são as seguintes as questões trazidas à apreciação deste Supremo Tribunal Administrativo:

a) Previamente, apreciar a questão da admissibilidade das alegações da recorrente, suscitada pelo recorrido nas suas contra-alegações – cfr. as respectivas conclusões E), F) e G) – o qual sustenta que não cumprem o disposto no artigo 685-A do CPC, pelo que não devem ser admitidas.

b) Saber se incorreu em erro de julgamento a sentença recorrida que julgou que a taxa de promoção em causa nos autos não padece de ilegalidade decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia, por força do disposto no artº 88º do TCE (atual n.º 3 do artº 108º do TFUE).

c) Aferir da necessidade do reenvio prejudicial o TJUE para conhecimento das questões suscitadas na parte final das alegações da recorrente.

Face às conclusões de recurso e à posição do recorrido impõe-se previamente apreciar a questão por ele suscitada relativa ao incumprimento do ónus de alegar que decorre do artº 685ºA do Código de Processo Civil.

De harmonia com o disposto no artº 685º A, n.º 1 do Código de Processo Civil o recorrente deve apresentar a sua alegação, na qual conclui, de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão.

Nas suas contra-alegações, nomeadamente nas conclusões E, F e G, o recorrido sustenta que as alegações da recorrente não cumprem o disposto no artigo 685-A do Código de Processo Civil porquanto «ao invés de atacar propriamente a decisão a quo nos seus fundamentos, a Recorrente ataca a conduta do Tribunal baseando-se no por si já alegado na p.i. e no facto do Tribunal não ter aderido à sua posição».

Mas não lhe assiste razão.

Das conclusões das alegações resulta claro o fundamento pelo qual a recorrente pede a revogação do julgado recorrido e qual vício que se lhe imputa: erro de julgamento da sentença recorrida por olvidar que a taxa de promoção em causa nos autos padece de ilegalidade decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia, por força do disposto no artº 88º do TCE (actual n.º 3 do artº 108º do TFUE).

Improcede portanto a suscitada questão prévia.

Do alegado erro de julgamento imputado à sentença recorrida e do pedido de reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

As questões suscitadas no presente recurso, são, até nos pressupostos de facto, em tudo idênticas às que foram apreciadas e decididas neste Supremo Tribunal Administrativo pelo acórdão de 23/04/2013, proferido no processo n.º 29/12, in www.dgsi.pt, a que se seguiram os acórdãos 292/13 de 30.04.2013, de 22.05.2013, proferidos nos recursos 9/13, 44/13, 53/13, 200/13, e 1311/12, e de 29.05.2013, proferidos nos recursos 84/13, 198/13, 30/13, 1398/13 e ainda o ac. de 18 de Junho de 2013 tirado no recurso 1333/12 (no qual o ora relator interveio como adjunto, assim como no referido acórdão de 29/05/2013 rec.198/13).

Para a decisão é relevante a seguinte legislação:

Artigo 1º. do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio

1- Os vinhos e produtos víquicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do setor ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respetivos serviços regionais.

Artigo 11º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio

2- Do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a ações de promoção genérica do vinho e dos produtos víquicos

Artigo 12º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de maio

1- Para os vinhos e produtos víquicos certificados, a taxa de promoção é devida pelos agentes económicos referidos no artigo 6º e deve ser liquidada e cobrada simultaneamente, consoante os casos, num dos atos previstos nas alíneas a) e b) do artigo 7º, devendo a entidade certificadora proceder à liquidação e cobrança das duas taxas no mesmo ato

Artigo 107º do TFUE (ex-artigo 87º TCE)

1. Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos

Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

Artigo 108º do TFUE (ex-artigo 88º TCE)

1. A Comissão procederá, em cooperação com os Estados-Membros, ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados. A Comissão proporá também aos Estados-Membros as medidas adequadas, que sejam exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado interno.

2. Se a Comissão, depois de ter notificado os interessados para apresentarem as suas observações, verificar que um auxílio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107º, ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio no prazo que ela fixar.

Se o Estado em causa não der cumprimento a esta decisão no prazo fixado, a Comissão ou qualquer outro Estado interessado podem recorrer diretamente ao Tribunal de Justiça da União Europeia, em derrogação do disposto nos artigos 258º e 259º.

A pedido de qualquer Estado-Membro, o Conselho, deliberando por unanimidade, pode decidir que um auxílio, instituído ou a instituir por esse Estado, deve considerar-se compatível com o mercado interno, em derrogação do disposto no artigo 107º ou nos regulamentos previstos no artigo 109º, se circunstâncias excecionais justificarem tal decisão. Se, em relação a este auxílio, a Comissão tiver dado início ao procedimento previsto no primeiro parágrafo deste número, o pedido do Estado interessado dirigido ao Conselho terá por efeito suspender o referido procedimento até que o Conselho se pronuncie sobre a questão.

Todavia, se o Conselho não se pronunciar no prazo de três meses a contar da data do pedido, a Comissão decidirá.

3. Para que possa apresentar as suas observações, deve a Comissão ser informada atempadamente dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projeto de auxílio não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107º, deve sem demora dar início ao procedimento previsto no número anterior. O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final.

4. A Comissão pode adotar regulamentos relativos às categorias de auxílios estatais que, conforme determinado pelo Conselho nos termos do artigo 109º, podem ficar dispensadas do procedimento previsto no n.º 3 do presente artigo.

Artigo 109º do TFUE (ex-artigo 89º TCE)

O Conselho, sob proposta da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu, pode adotar todos os regulamentos adequados à execução dos artigos 107º e 108º e fixar, designadamente, as condições de aplicação do n.º 3 do artº 108º.

REGULAMENTO (CE) n.º 659/1999 do CONSELHO, de 22 de março de 1999

Artigo 2º

Notificação de novo auxílio

1. Salvo disposição em contrário dos regulamentos adotados nos termos do artigo 94º ou de outras disposições pertinentes do Tratado, a Comissão deve ser notificada a tempo pelo Estado-membro em causa de todos os projetos de concessão de novos auxílios. A Comissão informará imediatamente o Estado-membro da receção da notificação.

2. Na notificação, o Estado-membro em causa deve fornecer todas as informações necessárias para que a Comissão possa tomar uma decisão nos termos dos artigos 4º e 7º, adiante designada «notificação completa».

Artigo 3º

Cláusula suspensiva

Os auxílios a notificar nos termos do n.º 1 do artigo 2º não serão executados antes de a Comissão ter tomado, ou de se poder considerar que tomou, uma decisão que os autorize.

Artigo 4º

Análise preliminar da notificação e decisões da Comissão

1. A Comissão procederá à análise da notificação imediatamente após a sua receção. Sem prejuízo do disposto no artigo 8º, a Comissão tomará uma decisão nos termos dos nºs 2, 3 ou 4 do presente artigo.

2. Quando, após análise preliminar, a Comissão considerar que a medida notificada não constitui um auxílio, fará constar esse facto por via de decisão.

3. Quando, após a análise preliminar, a Comissão considerar que não há dúvidas quanto à compatibilidade da medida notificada com o mercado comum, na medida em que está abrangida pelo n.º 1 do artigo 92º do Tratado, decidirá que essa medida é compatível com o mercado comum, adiante designada «decisão de não levantar objeções». A decisão referirá expressamente a derrogação do Tratado que foi aplicada.

4. Quando, após a análise preliminar, a Comissão considerar que a medida notificada suscita dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum, decidirá dar início ao procedimento formal de investigação nos termos do n.º 2 do artigo 93º do Tratado, adiante designada «*decisão de início de um procedimento formal de investigação*».

Artigo 17º

Cooperação nos termos do n.º 1 do artigo 93º do Tratado

1. A Comissão obterá do Estado-membro em causa todas as informações necessárias para, em cooperação com o Estado-membro, proceder ao exame dos regimes de auxílio existentes, nos termos do n.º 1 do artigo 93º do Tratado.

2. Quando a Comissão considerar que um regime de auxílio existente não é ou deixou de ser compatível com o mercado comum, informará o Estado-membro em causa da sua conclusão preliminar e dar-lhe-á a possibilidade de apresentar as suas observações no prazo de um mês. A Comissão pode prorrogar este prazo em casos devidamente justificados.

(Regulamento (CE) n.º 994/98 do Conselho de 7 de maio de 1998)

Artigo 2º

De minimis

1. A Comissão pode, através de regulamento adotado nos termos do artigo 8º do presente regulamento, determinar que, tendo em conta a evolução e o funcionamento do mercado comum, determinados auxílios não satisfazem todos os critérios previstos no n.º 1 do artigo 92º do Tratado sendo, por conseguinte, isentos do processo de notificação previsto no n.º 3 do artigo 93º do Tratado, desde que os auxílios concedidos a uma mesma empresa, durante determinado período, não excedam um montante fixo determinado.

2. Os Estados-membros prestarão a todo o tempo, a pedido da Comissão, todas as informações adicionais relativas aos auxílios isentos nos termos do n.º 1.

Regulamento (CE) n.º 69/2001 da Comissão de 12 de janeiro de 2001

Artigo 2º

Auxílios de minimis

1. Considera-se que as medidas de auxílio não preenchem todos os critérios do n.º 1 do artigo 87º do Tratado, não sendo, por conseguinte, abrangidas pelo procedimento de notificação previsto no n.º 3 do artigo 88º do Tratado, se reunirem as condições estabelecidas nos n.ºs 2 e 3.

2. O montante total dos auxílios de minimis concedidos a uma empresa não pode exceder 100000 euros durante um período de três anos. Este limiar é aplicável independentemente da forma dos auxílios ou do objetivo prosseguido.

3. O limiar fixado no n.º 2 é expresso em termos de subvenção. Todos os valores utilizados referir-se-ão aos montantes brutos, isto é, antes da dedução de impostos diretos. Sempre que um auxílio for concedido sob uma forma distinta da subvenção, o montante do auxílio será o seu equivalente-subvenção bruto.

O valor dos auxílios desembolsáveis em várias prestações será o seu valor atualizado reportado ao momento da concessão. A taxa de juro a utilizar para efeitos de atualização e do cálculo do montante do auxílio, no caso de um empréstimo em condições preferenciais, será a taxa de referência aplicável no momento da concessão.

Artigo 4º

1. O presente regulamento entra em vigor no vigésimo dia seguinte ao da data da sua publicação no Jornal Oficial das Comunidades Europeias. - (JO L 10 de 13.1.2001)

Mantém-se em vigor até 31 de dezembro de 2006.

Em face das normas do DL n.º 119/97, de 15 de maio (artº 1º, n.º 1), temos então que a taxa de promoção incide sobre a produção dos vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, constituindo contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho, relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do setor. Aliás, esta promoção constitui mesmo uma das atribuições daquele Instituto (artº 5º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 102/93, de 2 de abril).

A mesma taxa destina-se a financiar:

- a) A promoção genérica do setor;
- b) A coordenação geral do setor.

Do produto dessa taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a ações de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos.

Também a Decisão C-43/2004 da Comissão referida e transcrita no probatório supra distinguiu as várias atividades financiadas por aquela taxa, a saber:

- o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal;
- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos v\u00ednicos, assim como o financiamento desses aux\u00edlios e dos aux\u00edlios \u00e0 forma\u00e7\u00e3o.

Como se disse no Ac. deste STA de 29/05/2013 tirado no rec. 198/13-30 \u00e9 sabido que:

“(...) o Tratado CEE, relativamente a aux\u00edlios por parte dos Estados-membros, determinava no seu art\u00b0 87\u00b0, n.º 1 (hoje art\u00b0 107\u00b0, n.º 1 do TFUE) que salvo disposi\u00e7\u00e3o em contr\u00e1rio dos Tratados, eram incompat\u00edveis com o mercado interno, na medida em que afectassem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os aux\u00edlios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorr\u00eancia, favorecendo certas empresas ou certas produ\u00e7\u00f5es.

E, a fim de evitar aux\u00edlios ofensivos dos Tratados, era estabelecido um procedimento atrav\u00e9s do qual a Comiss\u00e3o, em coopera\u00e7\u00e3o com os Estados-Membros, procedia ao exame permanente dos regimes de aux\u00edlios existentes nesses Estados, propondo tamb\u00e9m aos mesmos as medidas adequadas que fossem exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado interno.

No \u00e2mbito de tal procedimento, verificando a Comiss\u00e3o que um aux\u00edlio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais n\u00e3o \u00e9 compat\u00edvel com o mercado interno, ou que esse aux\u00edlio est\u00e1 a ser aplicado de forma abusiva, decidir\u00e1 que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse aux\u00edlio no prazo que ela fixar.

Este regime imp\u00f5e que os Estados-membros devam informar a Comiss\u00e3o atempadamente dos projetos relativos \u00e0 institui\u00e7\u00e3o ou altera\u00e7\u00e3o de quaisquer aux\u00edlios. Se a Comiss\u00e3o considerar que determinado projeto de aux\u00edlio n\u00e3o \u00e9 compat\u00edvel com o mercado interno deve sem demora dar in\u00edcio ao procedimento previsto no citado art\u00b0 88\u00b0 (hoje 108\u00b0 do TFUE). O Estado-Membro em causa n\u00e3o pode p\u00f4r em execu\u00e7\u00e3o as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decis\u00e3o final.

Todavia, a Comiss\u00e3o pode tamb\u00e9m adotar regulamentos relativos \u00e0s categorias de aux\u00edlios estatais que podem ficar dispensadas do procedimento acima referido. A eles nos referiremos adiante.

No caso concreto dos autos, n\u00e3o existiu uma comunica\u00e7\u00e3o pr\u00e9via por parte do Estado Portugu\u00eas no sentido de que pretendia conceder aux\u00edlios ao setor da vinha e do vinho, antes tendo havido uma queixa, tal como resulta da parte inicial da Decis\u00e3o de 20 de julho de 2010 relativa \u00e0 taxa parafiscal de promo\u00e7\u00e3o do vinho aplicada por Portugal C 43/04 (ex NN 38/03) - Jornal Oficial n.º L 005, de 08/01/2011, p\u00e1gs. 0011 - 0026

Com efeito a\u00ed ficou escrito o seguinte: “(1)Na sequ\u00eancia de uma queixa, a Comiss\u00e3o Europeia questionou as autoridades portuguesas, por of\u00edcio de 20 de janeiro de 2003, sobre uma taxa parafiscal de promo\u00e7\u00e3o do vinho, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposi\u00e7\u00e3o”.

(2) A Representa\u00e7\u00e3o Permanente de Portugal junto da Uni\u00e3o Europeia respondeu \u00e0 Comiss\u00e3o por of\u00edcio de 14 de mar\u00e7o de 2003. Em resposta \u00e0s perguntas formuladas pelos servi\u00e7os da Comiss\u00e3o por telec\u00f3pias de 14 de maio e 22 de dezembro de 2003, foram enviadas informa\u00e7\u00f5es complementares por of\u00edcios de 4 de agosto e 2 de setembro de 2003 e de 24 de fevereiro e 15 de julho de 2004.

(3) Uma vez que foi dada execu\u00e7\u00e3o ao dispositivo em causa desde 1995, sem autoriza\u00e7\u00e3o pr\u00e9via da Comiss\u00e3o, foi o mesmo inscrito no registo dos aux\u00edlios n\u00e3o notificados. Com efeito, as medidas aplicadas por Portugal constituem novos aux\u00edlios, n\u00e3o notificados \u00e0 Comiss\u00e3o e, por esse facto, ilegais, nos termos do artigo 1\u00b0, al\u00ednea f), do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de mar\u00e7o de 1999, que estabelece as regras de execu\u00e7\u00e3o do artigo 93\u00b0 do Tratado CE [3] (atual artigo 108.o do TFUE).

(4) Por of\u00edcio de 6 de dezembro de 2004 [C(2004) 4522], a Comiss\u00e3o notificou a Portugal a sua decis\u00e3o de in\u00edcio do procedimento formal de exame previsto no artigo 108\u00b0, n.º 2, do TFUE relativamente ao aux\u00edlio em causa. A decis\u00e3o da Comiss\u00e3o de dar in\u00edcio ao procedimento foi publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias [4]. - JO C 92 de 16.4.2005, p. 12.

Por\u00e9m, anteriormente e relativamente a esta mesma queixa a Comiss\u00e3o havia j\u00e1 decidido o seguinte

(AUX\u00cdLIO ESTATAL — PORTUGAL

Aux\u00edlio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa parafiscal de promo\u00e7\u00e3o do vinho

Convite para apresenta\u00e7\u00e3o de observa\u00e7\u00f5es, nos termos do n.º 2 do artigo 88\u00b0 do Tratado CE

- JO C 92 de 16.4.2005, p. 12

IV. CONCLUS\u00c3O

(144) Ap\u00f3s este exame preliminar, a Comiss\u00e3o considera, pelas raz\u00f5es expostas *supra*, que:

— o financiamento das presta\u00e7\u00f5es de servi\u00e7os ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade p\u00fablica respons\u00e1vel pela coordena\u00e7\u00e3o geral do setor vitivin\u00edcola em Portugal n\u00e3o constitui um aux\u00edlio estatal;

— o montante concedido \u00e0 *Viniportugal* para a organiza\u00e7\u00e3o e o desenvolvimento de campanhas de promo\u00e7\u00e3o gen\u00e9rica e de publicidade do vinho e dos produtos v\u00ednicos n\u00e3o constitui um aux\u00edlio;

— as medidas de aux\u00edlio \u00e0 promo\u00e7\u00e3o e \u00e0 publicidade do vinho e dos produtos v\u00ednicos, assim como o financiamento desses aux\u00edlios e dos aux\u00edlios \u00e0 forma\u00e7\u00e3o suscitam d\u00fabidas quanto \u00e0 sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte, dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

(146) Tendo em conta as considerações expendidas, a Comissão convida Portugal, no âmbito do processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE, a apresentar, no prazo de um mês a contar da data da receção da presente, as suas observações e a prestar todas as informações úteis para a apreciação das medidas em causa, nomeadamente quanto à natureza não discriminatória do método de financiamento dos auxílios tratados na presente decisão e quanto ao carácter objetivo da campanha de publicidade desenvolvida nos mercados dos Estados-Membros e de países terceiros.

Em face dos factos provados nos autos, da legislação transcrita e da Decisão da Comissão, podemos desde já retirar as seguintes conclusões:

1ª) A taxa de promoção prevista no DL n.º 119/97, de 15 de maio, engloba várias parcelas.

2ª) Dessas parcelas o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal, bem como o montante concedido à *Viniportugal* para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos não constituem um auxílio estatais para efeitos do Tratado CEE (hoje TFUE).

Nesta linha de entendimento constata-se que, uma parte da taxa que financia estas actividades é legal, não ofendendo as normas do Tratado apontadas pela recorrente.

Porém, constituindo a taxa uma unidade, embora aquela parte não constitua auxílio, será que mesmo assim o Estado Português estava obrigado à notificação acima referida, porque a outra parte da taxa veio a ser considerado auxílio?

Esta questão foi desenvolvidamente tratada no Acórdão deste STA (e Secção) de 23 de abril passado, proferido no Processo n.º 29/13, onde ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“No caso em apreço, a Comissão Europeia, na sequência de uma queixa, questionou as autoridades portuguesas, em 20 de janeiro de 2003, sobre a taxa parafiscal de promoção do vinho cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, tendo notificado Portugal, em 6 de dezembro de 2004, da sua decisão de início do procedimento formal de exame previsto no art. 108º, n.º 2, do TFUE, com vista a analisar da compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

Após exame preliminar, a Comissão, através da Decisão n.º C-43/2004, conclui, desde logo, que não constituem auxílios de Estado (ponto G do probatório): (i) o financiamento das prestações de serviços ao setor desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal, o qual representa mais de 60% da afetação da taxa de promoção; (ii) o montante concedido à *Viniportugal* para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos.

Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88º do Tratado CE (atual art 108º, n.º 2, do TFUE), apenas relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros, ao respetivo financiamento e ao financiamento das medidas relativas à formação (ver também ponto (60) da Decisão da Comissão de 2010).

Decorre igualmente do probatório (ponto H) que a Comissão voltou a proferir decisão sobre o assunto (Decisão de 20/07/2010), onde se conclui:

“Artigo 1º

A única ação de formação financiada pelas receitas da taxa parafiscal, de um montante de 367,12 EUR, não constitui um auxílio.

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na aceção do artigo 107º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de dezembro de 2006.

Artigo 3º

1. Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vînicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para efeitos do artigo 107º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de dezembro de 2006, desde que Portugal cumpra as condições constantes do n.º 2 do presente artigo.

2. *Portugal deve reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha incidido nos produtos provenientes dos outros Estados-Membros entre a data de início de aplicação da taxa e 31 de dezembro de 2006, no estrito respeito das condições seguintes (...)”.*

Em suma, nesta decisão, a Comissão conclui que os auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e o respetivo financiamento, poderiam ser compatíveis com o mercado a título condicional ⁽¹⁾, isto é, desde que Portugal respeitasse as condições indicadas no art. 3º, n.º 2, daquela Decisão, as quais implicavam o reembolso de uma parte proporcional da taxa aplicada aos produtos provenientes dos outros Estados-Membros, entre 1997 e 31 de dezembro de 2006.

Designadamente na sétima condição do n.º 2 do art. 3º a Comissão impunha que as Autoridades portuguesas renunciassem formalmente ao recebimento da totalidade das taxas de promoção devidas por sujeitos passivos que comercializassem vinhos importados até 31 de dezembro de 2006 e que estivessem numa situação de incumprimento (designadamente por não terem pago os valores da taxa devidos nos anos de 1997 a 2006).

Acontece que, como se pode ler no considerando (2) da Decisão da Comissão de 4/4/20012 (que procedeu à alteração da Decisão de 2010), Portugal impugnou a Decisão da Comissão de 2010 mediante recurso interposto perante o TJ, tendo pedido, nas alegações apresentadas, a anulação das sétima e nona condições estabelecidas no artigo 3º, n.º 2, da Decisão de 2010.

No considerando (3) pode ler-se que segundo *“jurisprudência constante, um Estado-membro que, ao executar uma decisão da Comissão em matéria de auxílios estatais, depara com dificuldades imprevistas e imprevisíveis ou toma consciência de consequências não previstas pela Comissão, deve submeter estes problemas à apreciação desta última, propondo modificações adequadas à decisão em causa”*, devendo a Comissão e o Estado-Membro colaborar de boa-fé, com base nos deveres recíprocos de cooperação leal que inspira nomeadamente o art. 4º, n.º 3, do Tratado.

Nesta sequência, dando razão ao Estado Português, a Comissão emitiu decisão complementar, a Decisão C (2012) 2111 final, de 4 de abril de 2012, que veio alterar as condições sétima e nona da Decisão de 2010, nos termos acordados com as autoridades portuguesas, desde a data da primeira decisão, tendo em conta a sua natureza interpretativa autêntica. A Comissão, nesta segunda Decisão, limitou designadamente a renúncia ao recebimento da taxa de promoção do vinho no que se refere à parte proporcional que incide sobre os produtos importados de outros Estados-Membros.

Em setembro de 2012, através de carta que o recorrido juntou em anexo às Contra-Alegações, como doc. n.º 3, a Comissão tomou nota de que as autoridades portuguesas:

“-estimam que os auxílios atrás mencionados são abrangidos pelo Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão ⁽²⁾, de 15 de dezembro de 2006, relativo à aplicação dos artigos 87º e 88º do Tratado aos auxílios de mínimos e que, conseqüentemente, não é necessário continuar com a recuperação (...)”(Carta de 9/10/2012).

6. O controlo dos auxílios não notificados

O art.º 108º, n.º 3, do TFUE, estabelece que para além de a Comissão dever ser previamente notificada dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios, a partir do momento em que der início ao procedimento previsto no n.º 2 do mesmo preceito, tendo em vista averiguar se determinado auxílio é ou não compatível com o Mercado interno, o Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final (obrigação de não atuar ou de «standstill») ⁽³⁾.

Como alega a recorrente, constitui jurisprudência pacífica do TJ, quanto ao efeito direto na esfera jurídica dos particulares da proibição de execução de ajudas de Estado não notificadas previamente à Comissão, por violação do mencionado preceito (art. 88º, n.º 3, do Tratado), estendendo-se a toda a ajuda que foi posta em execução sem ser notificada ⁽⁴⁾.

Constitui igualmente jurisprudência reiterada do TJ, vazada, entre outros, no Acórdão *Saumon*, de 21 de novembro, de 1991, proc C-354/90, “que os atos praticados durante o período da proibição contida no art.º 93/3 em nenhum caso poderão ser convalidados, mesmo no caso de a Comissão se pronunciar por uma decisão final de compatibilidade com o mercado comum, referindo expressamente que «[o] último período do artigo 93º, n.º 3, do Tratado CEE deve ser interpretado no sentido de que impõe às autoridades dos Estados-membros uma obrigação cuja inobservância afeta a validade dos atos de execução de medidas de auxílio, e que a adoção posterior de uma decisão final da Comissão, que declare essas medidas compatíveis com o mercado comum, não tem como consequência sanar, a posteriori, os atos inválidos”⁽⁵⁾. E é neste sentido que o TJ reconhece à Comissão, desde um Acórdão de 1973 ⁽⁶⁾, competência para exigir o reembolso dos auxílios atribuídos em violação do Direito Comunitário, com vista a restabelecer o *satus quo ante*.

Assim se compreende que embora sendo confrontados com uma ilegalidade formal, a consequência será, segundo a jurisprudência do TJ e da doutrina, a nulidade porquanto tem subjacente a preterição de uma regra fundamental que tutela um interesse comunitário de excecional importância⁽⁷⁾.

Aos órgãos jurisdicionais cabe velar pelo cumprimento das formalidades relativas à comunicação prévia dos auxílios, protegendo os direitos dos particulares face a uma eventual inobservância da obrigação de *standstill*, consagrada no artº 108º, n.º 3, TFUE, para fazer respeitar, até à decisão final da Comissão (8). Para além disso, os tribunais nacionais têm ainda competência para ordenar a restituição de auxílios atribuídos pelos Estados em violação daquele preceito.

Realce-se, porém, que, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 12 de fevereiro de 2008, proc C-199/06, conclui-se que os Estados-Membros não são obrigados a exigir a restituição de auxílios não oportunamente notificados, mas declarados compatíveis pela Comissão.

Com efeito, pode ler-se nas conclusões do mencionado Acórdão que:

«1. Numa situação em que um pedido assente no artigo 88.º, n.º 3, último período, CE é apreciado após a Comissão ter adotado uma decisão positiva, o tribunal nacional, apesar de ter sido declarada a compatibilidade do auxílio em causa com o mercado comum, deve decidir da validade dos atos de execução e da recuperação dos apoios financeiros concedidos. Num tal caso, o direito comunitário impõe-lhe que ordene as medidas adequadas a remediar efetivamente os efeitos da ilegalidade. Mas não lhe impõe a obrigação de recuperação integral do auxílio ilegal, mesmo na falta de circunstâncias excecionais.» (9)

No caso em apreço, não se coloca qualquer litígio que tenha como objeto a restituição dos auxílios suscitada, por exemplo, por uma empresa concorrente da beneficiária dos mesmos, sendo que, como vimos, esta questão acabou até por ser abandonada pela Comissão.

O que se questiona é o facto de, por um lado, não ter havido comunicação prévia da taxa de promoção em causa durante o respetivo procedimento legislativo nem no regulamentar. Por outro lado, coloca-se o problema da repercussão de tal omissão sobre a validade da autoliquidação em causa (relativa a setembro de 2007), sobretudo a partir do momento em que a Comissão decidiu em 2004 dar início ao procedimento formal de investigação, previsto no n.º 2 do art. 108º do TFUE e no artigo 6º do regulamento 659/99, relativamente ao exame do auxílio em causa, por eventual violação da obrigação de «*standstill*» (nº 3 do art. 108º do TFUE).

Cumpre, no entanto, salientar que cabe aos Estados-Membros retirar as consequências de tal invalidade em conformidade com o seu direito nacional (10), sendo que na nossa ordem jurídica este Supremo Tribunal apenas tem competência para desaplicar (11), no caso concreto, por ilegalidade formal, as normas em que se fundamenta a aplicação da taxa de promoção do vinho, o que implicaria que a autoliquidação questionada ficasse desprovida de base legal.

7. Quanto à alegada violação da obrigação de comunicação prévia durante o procedimento de criação da taxa de promoção

7.1.1. Na situação em análise, na senda das Decisões da própria Comissão, temos que distinguir, por um lado, a suposta ajuda de Estado (ou auxílio estatal) consistente nas ações de promoção e publicidade dos vinhos portugueses em outros Estados-Membros e países terceiros e o respetivo financiamento, através de uma pequena parcela da taxa de promoção, e, por outro lado, a componente da taxa cobrada aos operadores do setor vitivinícola e afeta, no essencial, ao financiamento da atividade do IVV.IP.

O que a recorrente questiona é a cobrança da taxa, ao pedir a revisão da autoliquidação, no valor de 10.401, 95 €, a título de taxa de promoção do vinho relativa ao mês de setembro de 2007, com fundamento em alegada ilegalidade.

Tendo a taxa de promoção do vinho por fonte o Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio (12), e a Portaria n.º 1428/2001, de 15 de dezembro, que fixou o seu montante, significa que a obrigação de notificação à Comissão teria de se ter verificado, desde logo, durante o procedimento legislativo que culminou na emissão do mencionado diploma.

E se durante o procedimento de formação de um ato legislativo não tiver tido lugar a sua notificação à Comissão ou se o ato legislativo tiver entrado em vigor antes que a Comissão se tenha pronunciado de modo definitivo e positivo através de uma decisão de compatibilidade, a consequência será a verificação de uma ilegalidade formal, por vício de procedimento (13).

Acontece que, no caso em apreço, não havia lugar à obrigação de notificação prévia da taxa em causa, como passamos a demonstrar.

Vejamos.

7.1.2. Como decorre da jurisprudência do TJ firmada, entre outros, no Acórdão «Steinike», de 22 de março de 1977, «(...) um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92º com vista a determinar se uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do artº. 93º, n.º 3, devia ou não ser-lhe submetida», jurisprudência reiterada no Acórdão «Saumon», de 21 de novembro de 1991 (14).

Esta intervenção não tem em vista apreciar a eventual compatibilidade ou incompatibilidade de um determinado auxílio com o Direito Comunitário, competência exclusiva da Comissão, mas tão só averiguar da eventual ilegalidade (irregularidade) em virtude da alegada violação de regras processuais previstas no Tratado (15).

No TFUE não encontramos uma noção de auxílio de Estado, tendo-se antes optado por estabelecer, no art. 107º, n.º 1, que “(...) são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais (...)”, as condições que as medidas devem preencher de forma cumulativa para que possam ser consideradas auxílios de Estado.

Daquele preceito retira-se que “um auxílio de Estado será “*toda a medida que seja financiada por meios de recursos públicos, que conceda uma vantagem económica, seja seletiva, distorça ou ameace distorcer a concorrência no mercado único e, por último, afete o comércio entre os EM*” (16).

A ideia geral é a de que um auxílio implica uma transferência de recursos estatais (17), onde se incluem as medidas de incentivo, que comportam um sacrifício para as contas públicas, seja na forma de despesa (subvenções, subsídios), seja na forma de uma não perceção de receitas (isenções fiscais, dispensa de pagamento de taxas).

No caso em apreço, estamos a falar de uma taxa parafiscal cobrada pelo IVV, I.P., aos operadores do setor desde 1995, pelo que a transferência de recursos se faz fundamentalmente dos particulares para o Estado e não deste para aqueles.

Como refere a Comissão, na sua Decisão de 20/7/2010, ponto (109), “*Segundo jurisprudência constante, as taxas não entram no âmbito de aplicação das disposições do Tratado relativas aos auxílios de Estado a não ser que constituam o modo de financiamento de uma medida de auxílio de tal forma que façam parte integrante desta medida*”. E isto só acontece quando existir uma relação de afetação obrigatória entre a taxa e o auxílio, no sentido de o produto da taxa ser necessariamente destinado ao financiamento do auxílio. No caso em apreço, a Comissão concluiu que a taxa de promoção do vinho fazia parte integrante dos auxílios à promoção, apenas porque o Decreto-Lei n.º 119/97 determinava que «*do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a ações de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos*» (art.º 11º, n.º 2).

Não obstante o exposto, na apreciação do auxílio em causa, não pode deixar de relevar o facto de não existir uma noção de «*auxílio estatal*» e de estarmos na presença de uma taxa, sendo que, como vimos, em princípio, as taxas não são consideradas ajudas estatais, segundo a jurisprudência do TJ. Por outro lado, trata-se de uma taxa, que incide sobre os agentes económicos do setor e cujo objetivo essencial de criação é o de financiar as atribuições do IVV, I.P. O que significa que a mesma não implica, à partida, um auxílio concedido direta ou indiretamente através de recursos do Estado e, por outro lado, serem imputáveis ao Estado, característica típica e associada à qualificação dos auxílios de Estado (18).

Por outro lado, realce-se que, na decisão de início do procedimento formal de exame, de 2004, a Comissão não teve dúvidas que o financiamento, através das receitas da taxa de promoção, das atividades desenvolvidas pelo IVV, I.P., enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do setor vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na aceção do agora artigo 107.º do TFUE.

Acresce que também não podemos deixar de salientar que, mesmo em relação às dimensões da taxa de promoção que suscitaram dúvidas, a Comissão acabou por aceitar a argumentação da República Portuguesa no sentido de que se encontram abrangidas pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de dezembro, e cumprem os limites *de minimis* aí estabelecidos.

Ora, de acordo com o estabelecido no art. 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, os auxílios *de minimis* estão isentos de notificação, não estando, pois, prevista qualquer aprovação ou confirmação por parte da Comissão.

Em suma, para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afeta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afeta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitassem os limites *de minimis*, como a Comissão veio reconhecer a final.

Na verdade, só à medida que fossem realizadas tais ações é que se poderia averiguar se seriam ou não ultrapassados os limites *de minimis*, não havendo até então qualquer obrigação de notificação.

O que se conclui é que a Comissão avançou de forma automática para o procedimento de averiguação sem antes ter analisado se os alegados auxílios estavam abaixo dos limiares fixados como um auxílio *de minimis* e, por conseguinte, fora do seu âmbito de intervenção, uma vez que o seu controlo pertence à responsabilidade exclusiva dos Estados-membros.

Assim sendo, por todas as razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “*um grau suficiente de probabilidade*” (19) e tal medida envolver auxílios estatais (20), em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.

Por conseguinte, afigura-se patente que não assiste razão à recorrente quanto à alegada ilegalidade da taxa de promoção decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia durante o respetivo

procedimento legislativo, ao arrepio do estabelecido no n.º 3 do art.º 88º do TCE (ponto L das Conclusões).

7.1.2. Tendo-se concluído pela inexistência, no caso em apreço, da obrigação de notificação, tal implica necessariamente inexistir igualmente obrigação de suspensão da execução da taxa em causa, justificando-se a manutenção da autoliquidação em causa.

Mas ainda que assim não se entendesse, a anulação da totalidade da taxa de promoção, como pretende a recorrente, por vício formal de procedimento, que é o único vício por si alegado, nas circunstâncias do caso, seria contrária, desde logo, ao princípio da proporcionalidade.

Como ficou dito, as razões que levam a Jurisprudência do TJ e a própria doutrina a sancionar com a nulidade o incumprimento da obrigação de comunicação prévia das ajudas de Estado reside na particularidade do bem jurídico que se pretende acautelar e que é o de impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado e evitar que as trocas entre os Estados-Membros sejam perturbadas pelas vantagens concedidas pelas autoridades públicas que falseiem ou ameacem a concorrência.

Ora, no caso em apreço, a finalidade que se pretende obter foi alcançada, na medida que não subsiste qualquer violação do Direito Comunitário, pelo que a aplicação automática da sanção da nulidade seria manifestamente desproporcionada. Sobretudo se se tiver em conta que, recorde-se, a receita da taxa afeta ao financiamento das atividades do IVV., I.P., corresponde a mais de 62% do seu orçamento e que a componente da taxa que inicialmente suscitou dúvidas à Comissão representa apenas uma pequena parte.

Note-se também que a proceder a tese da recorrente, a mesma teria como consequência pôr em causa o financiamento da atividade do IVV., I.P., pelo menos desde 1995 até 2010, com a consequente violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

Finalmente, tal como consignado nas Conclusões do Advogado Geral L.A. GEELHOED, atrás mencionadas, a obrigação de notificação “*não pode constituir um obstáculo à competência dos Estados-Membros para pôr em execução regulamentações fiscais gerais. Com efeito, estas não podem, por definição, constituir um auxílio.*”

Finalmente, para além do que já ficou dito, não podemos deixar de salientar que, como ficou demonstrado, a liquidação da taxa de promoção que diz respeito à situação da recorrente não foi afetada pelas dúvidas suscitadas pela Comissão quando decidiu dar início ao procedimento de investigação previsto no art.º 88º, n.º 2, do TCE (art. 108º, n.º 2, do TFUE).

Por outro lado, o juízo de aferição da legalidade da autoliquidação não pode deixar de levar em conta as consequências que a recorrente pretende retirar de uma pretensa violação formal da regra «*standstill*», sem ter demonstrado ou sequer alegado que, no caso em apreço, estavam ultrapassados os limites de *minimis*, ou que a taxa respeita a produtos importados de outros Estados-Membros ou de Países Terceiros.

Em suma, a tese da recorrente conduziria, como já foi dito, a resultados absurdos e manifestamente desproporcionados.

Improcedem, pois, as alegações da recorrente, devendo confirmar-se a sentença recorrida”.

Porque a situação tratada no transcrito aresto é idêntica à dos presentes autos, sendo os mesmos os intervenientes e sendo as alegações e contra-alegações muito semelhantes, variando apenas o montante e o período temporal da taxa - nestes autos está em causa a taxa referente ao mês de Maio de 2003 no montante de € 171.206,22 - a doutrina que dele resulta é inteiramente transponível para o caso dos autos.

Em face do que ficou dito, improcedem as conclusões das alegações e, em consequência, o recurso.

Nestes termos e pelo exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida ficando prejudicado, por inutilidade, o pedido de reenvio prejudicial para o TJUE requerido pela recorrente.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

(¹) Segundo o disposto no artigo 7, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de março de 1999, «A Comissão pode acompanhar a sua decisão positiva de condições que lhe permitam considerar o auxílio compatível com o mercado comum e de obrigações que lhe permitam controlar o cumprimento da decisão, adiante designada «decisão condicional» (cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição...cit.*, p. 64)

(²) O referido Regulamento estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios de *minimis* concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.

(³) Ver também o disposto no artigo 3.º, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de março de 1999.

(⁴) Cfr., entre outros, os Acórdãos Capolongo, Lorenz, Markamann, Nordsee e Lohrey, cfr. J.L.DA CRUZ VILAÇA, “O Papel dos Tribunais Nacionais na aplicação das regras do Tratado sobre os Auxílios de Estado. Até onde deve ir em virtude da última frase do n.º 3 do artigo 88º do TCE?” *Estudos Jurídicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, pp. 700 ss.; e JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., p. 56.

(⁵) Cfr. NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., pp. 72 ss.

(⁶) Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, pp. 286 ss.

(⁷) Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., pp. 72 ss.

(⁸) Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 21 de novembro de 1990, Processo C-354/90.

(⁹) Orientação que tem apoio na doutrina, cfr. DI BUCCHI, V, «*Quelques aspects institutionnels du droit des aides d'Etat*», *EC State Aid Law/Le Droit des Aides d'Etat dans la CE-Liber Amicorum Francisco Santaolallla Gadea. A Sutton, Kluwer Law International*, pp. 43-64, em especial, pp. 55-56.

(¹⁰) Cfr. Conclusões do Advogado Geral L.A. GEELHOED apresentadas no Processo C-174/02 e C-175/02. Constitui jurisprudência assente do TJ que, no âmbito da execução do Direito da EU pelos Estados-Membros, na ausência de normas de Direito da EU, devem as autoridades nacionais aplicar o respetivo direito nacional, o que engloba o regime do procedimento administrativo, do processo judicial, e mesmo o próprio regime substantivo aplicável, sendo que as regras aplicáveis ao procedimento de execução do Direito da EU devem ser as mesmas que seriam aplicadas a procedimentos equivalentes ou análogos meramente internos. Para maiores desenvolvimentos, cfr., CARLA AMADO GOMES/RUI TAVARES LANCEIRO, *A revogação de atos administrativos entre o Direito nacional e a jurisprudência da União europeia: um instituto a dois tempos?*, *Revista do Ministério Público*, Ano 33, outubro/dezembro, de 2012, pp. 33 ss.

(¹¹) Segundo o nosso sistema jurídico só o Tribunal Constitucional tem competência para declarar a nulidade de uma norma (com valor e força de decreto-lei) com força obrigatória geral, nos casos e circunstâncias previstas nos arts. 281 e 282º da CRP. Quanto às normas regulamentares, a declaração de ilegalidade dos regulamentos obedece aos pressupostos pasmados no art. 73º do CPTA.

(¹²) Segundo o n.º 1 deste diploma, “Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do setor ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respetivos serviços regionais”.

Por sua vez, no art. 11º, nº1, dispõe-se que “São objeto de Portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas o valor da taxa de promoção, bem como o modelo e o modo de aposição dos selos ...”.

(¹³) Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., pp. 76 ss.

(¹⁴) Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., p. 72. No mesmo sentido, cfr. as Conclusões do Advogado-Geral Darmon, no Acórdão do TJ de 20 de setembro de 1990, proc C-5/89.

(¹⁵) Para maiores desenvolvimentos sobre esta distinção entre auxílios incompatíveis e auxílios ilegais, cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 260.

(¹⁶) Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, “Anotação ao artigo 107º do TFUE”, *Tratado de Lisboa, Almedina Coimbra*, 2012, p. 520.

(¹⁷) Cfr., entre outros, o Acórdão Pearle, de 15/7/2004, proc C- 345/2002, citado por J.L.DA CRUZ VILAÇA, *ob. cit.*, p. 714.

(¹⁸) Cfr. Acórdão de 20 de novembro de 2003, GEMO, C-126/01 e Acórdão de 15 de julho de 2004, C-345/02 (Pearle Bv).

(¹⁹) Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 271.

(²⁰) Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Darmon, acórdão de 20 de setembro de 1990, proc. C-5/89, Comissão c/ RFA, *Col. p. 3457, p. 3450*, in JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A restituição...cit.*, p. 38.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Processo n.º 1336/12-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, I.P.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Processo n.º 1336/12 (arguição de nulidades)

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Notificada do teor do Acórdão proferido por este STA em 26.06.2013 (fls. 351/393), a Recorrente veio, ao abrigo do disposto nos art.ºs 668.º, n.ºs 1, alínea d), e 4, 716.º, 203.º, n.º 1, 205, n.º 1, todos do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 2.º, alínea e) do CPPT e art. 125.º, do CPPT, arguir a nulidade do acórdão, imputando-lhe os seguintes vícios:

- a) Nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório;
- b) Violação da competência deste STA em razão da hierarquia por ter apreciado matéria de facto nova;
- c) Nulidade por omissão de pronúncia;
- d) Inconstitucionalidade.

II. Como é do conhecimento das partes e deste STA foram interpostos dezenas de recursos pela recorrente versando a mesma questão.

Este STA deu resposta negativa a todos os recursos e seguiu a doutrina defendida no Acórdão de 23 de abril passado, proferido no Processo n.º 29/13.

Assim sendo, a resposta a dar agora à arguição das nulidades suscitadas tem de ter por base aquele acórdão.

A estas nulidades se respondeu já, entre outros, no processo 01503/12 que aqui seguiremos de perto ou transcreveremos na parte em que interessar.

Assim:

II.1. Nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório e incompetência do STA em razão da hierarquia.

Constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal, expressa, entre outros, no Acórdão do STA, de 29 de outubro de 2008, proferido no recurso n.º 0556/08, de que “[n]ão existe a nulidade decorrente da preterição do contraditório se o Tribunal decidir uma questão suscitada nas contra-alegações do recorrido [...] se tiver sido dado cumprimento ao disposto no art. 229-A do Código de Processo Civil (notificação das contra-alegações ao Requerente)”.

Ora, no caso em apreço, tal como é salientado pelo Recorrido, “resulta claramente dos Autos, o IVV notificou sempre a Requerente das peças apresentadas, inclusivamente das suas contra-alegações de recurso”.

Assim, a recorrente poderia ter perfeitamente ter respondido a tal matéria caso a julgasse relevante para sua defesa, sem necessidade de notificação expressa para o efeito.

De todo o modo, essa matéria está consignada em legislação comunitária e nacional, pelo que o STA poderia apreciá-la, pelo menos para afastar a argumentação genérica da recorrente da necessidade de notificação dos auxílios de Estado. Quer dizer, se nem todos os auxílios carecem de notificação, nada impede que o tribunal aprecie os respetivos requisitos à luz do direito nacional e comunitário. Ou, por outras palavras, podendo haver auxílios com obrigatoriedade de notificação e outros sem essa obrigatoriedade, cabia até à recorrente alegar e provar fundamentos para essa notificação, o que não fez. Por isso, limitando-se este STA a interpretar as normas e não a aditar novos factos, não se pode falar em incompetência em razão da hierarquia.

De qualquer forma, como se escreveu no acórdão acima citado, proferido no Processo n.º 01503/12, o STA não fez assentar o seu julgamento na circunstância de a medida de auxílio em questão respeitar o limiar *de minimis* nem tão pouco na suposta aceitação por parte da Comissão da argumentação do Estado português sobre o cumprimento daquele limiar.

Com efeito, no Acórdão de 23 de abril de 2013, proc n.º 29/2013, para o qual o acórdão ora recorrido remete, diz-se claramente que ainda que não se entendesse que no caso não havia lugar à obrigação de notificação, tal não implicaria necessariamente que houvesse razões para anulação da taxa de promoção do vinho, por força do princípio da proporcionalidade.

II.2. Nulidade por omissão de pronúncia.

Nesta parte iremos seguir o que ficou escrito no Processo n.º 1503/12, já que as situações são idênticas.

“A nulidade do acórdão por omissão, prevista no art.º 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, está diretamente relacionada com o comando fixado n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil, segundo o qual «*o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras*».

Constitui jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal, vazada entre outros, no Acórdão de 9 de maio de 2012, proc n.º 245/11, que a omissão de pronúncia só existe “quando o tribunal deixe, em absoluto, de apreciar e decidir as *questões* que lhe são colocadas pelas partes, isto é, os problemas concretos que haja sido chamado a resolver, e não quando deixe de apreciar *razões, argumentos, raciocínios, considerações, teses* ou *doutrinas* invocadas pelas partes em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão das questões colocadas.

O que significa que, como a doutrina e a jurisprudência têm repetidamente explicado, “*questões*” não se confundem com *argumentos* ou *razões*. Por isso, quando as partes colocam ao tribunal determinada *questão*, socorrendo-se a cada passo de várias *razões* ou fundamentos para fazer valer o seu ponto de vista, o que importa é que o tribunal decida a questão colocada, não lhe incumbindo apreciar todos os fundamentos, argumentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão.

A este propósito diz a Recorrente que o acórdão reclamado procedeu à aplicação do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, que disciplina os auxílios de *minimis*, mas que não analisou nem aplicou o n.º 4 do artigo 2.º do referido Regulamento, que contraria a decisão acolhida no mesmo.

Mais uma vez, resulta patente da argumentação da Recorrente que não existe qualquer omissão de pronúncia, mais sim discordância com o sentido da solução acolhida por este Supremo Tribunal que, segundo a sua ótica, está em contradição como o referido preceito.

Em suma, também não ocorre a nulidade do acórdão, por omissão de pronúncia”.

Acrescentaremos, no entanto que, de qualquer forma, a falta de pronúncia como a recorrente refere conduziria a erro de julgamento e não vício de omissão de pronúncia, uma vez que o tribunal se pronunciou sobre a questão. Saber se bem ou mal constituiria então erro de julgamento.

II.3. Da inconstitucionalidade

Também aqui e porque a questão é idêntica e merece a mesma resposta, seguiremos o Processo citado, no qual ficou escrito o seguinte:

“Finalmente, alega a Recorrente que se verifica uma inconstitucionalidade decorrente: (i) da omissão do dever de reenvio prevista no parágrafo 3 do artigo 267.º do Tratado de Funcionamento União Europeia; (ii) por não aplicar aos presentes autos a norma ínsita no n.º 4 do artigo 2.º do mencionado Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, verifica-se, igualmente, uma infração ao artigo 8.º da Constituição da República.

Como bem argumenta o recorrido, “«[a] inconstitucionalidade material é o vício que afeta as normas ordinárias que infringem o disposto na Constituição e os princípios nela consignados, incluindo a interpretação que a tal conduza, pelo que não faz qualquer sentido jurídico a afirmação de que um acórdão é inconstitucional» — *cfr.* fr Acórdão do STJ, de 16 de outubro de 2003, proferido no recurso n.º 03B1371”.

Por outro lado, “(...) o reenvio prejudicial só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional apreciar, tendo em conta as particularidades de cada processo, quer a necessidade de uma decisão prejudicial, quer a pertinência das questões a submeter — neste sentido, veja-se a decisão do próprio TJ (atual TU) de 6 de outubro de 1982, *Cilfit e outros* (proc. C-283/81) e, a título nacional, *vide*, por todos, o recente aresto deste STA de 21 de novembro de 2012, proferido no recurso n.º 0222/12”.

Neste último acórdão deste Supremo Tribunal, acolhendo a jurisprudência do próprio TJ⁽¹⁾, diz-se que a mesma vai no sentido de que “os órgãos jurisdicionais nacionais referidos são obrigados a cumprir o seu dever de reenvio a menos que concluam que a questão não é pertinente ou que a disposição do direito da União em causa foi objeto de uma interpretação por parte do Tribunal de Justiça ou que a correta aplicação do direito da União se impõe com tal evidência que não dá lugar a qualquer dúvida razoável, devendo a verificação desta hipótese ser avaliada em função das características do direito da União, das dificuldades particulares de que a sua interpretação se reveste e do risco de surgirem divergências jurisprudenciais no interior da União”⁽²⁾.

Por conseguinte, à luz da citada jurisprudência, o reenvio só será obrigatório, designadamente se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional, “a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça”⁽³⁾.

Neste sentido, também segundo JÓNATAS MACHADO⁽⁴⁾ “o reenvio não é um recurso ou uma faculdade processual das partes do processo principal (...). O reenvio integra uma competência exclusiva de natureza jurisdicional. (...) O facto de uma das partes suscitar uma questão de interpretação ou validade de um ato da UE não significa que haja lugar a reenvio prejudicial.

“(...)”.

E, mais adiante, o mesmo Autor pondera que “O reenvio prejudicial para o TJUE é, em princípio, facultativo, dependendo exclusivamente de decisão discricionária do tribunal nacional. No entanto, casos há de reenvio obrigatório”, sendo que pressuposto importante que vale independentemente de se tratar de reenvio facultativo ou obrigatório “prende-se com a relevância da questão. Nos termos do art. 267º do TFUE, compete ao juiz nacional, a quem o litígio haja sido submetido, apreciar a necessidade de uma decisão prejudicial para a prolação de uma decisão final e decidir sobre a pertinência das questões que submete ao TJUE. A questão deve ser suficientemente relevante para o desfecho do caso concreto para justificar o reenvio (...)”.

Em suma, no caso dos autos, o acórdão recorrido, ao concluir pela desnecessidade do reenvio limitou-se a fazer uso da discricionariedade que lhe é própria na matéria, em conformidade com a jurisprudência do TJ e da doutrina.

Não procede, pois, a invocada nulidade do acórdão por inconstitucionalidade.

III. Nestes termos e pelo exposto, acorda-se em indeferir a arguição de nulidade do acórdão.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 25 de setembro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

⁽¹⁾ Cfr., entre outros, os Acórdãos de: 4 de novembro de 1997, *Parfums Christian Dior*, C-337/95; de 4 de junho de 2002, *Lyckeskog*, C-99/00; de 15 de setembro de 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03.

⁽²⁾ Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, ob cit., p. 964 e Acórdão do TJ de 6 de outubro de 1982, *Cilfit e outros*, C-283/81.

⁽³⁾ Cfr. MARIA EUGÉNIA M.N.RIBEIRO, ob cit., p. 965.

⁽⁴⁾ Cfr. *Direito da União Europeia*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 577.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.**Assunto:**

Reclamação de acto praticado pelo órgão da execução fiscal. Hipoteca voluntária.

Sumário:

Da conjugação do disposto no n.º 2 do art. 199º e no art. 195º, ambos do CPPT resulta que ao interessado na prestação da garantia por meio de hipoteca voluntária que haja sido aceite pela AT não seja exigível a outorga de escritura de tal hipoteca e que o respectivo registo possa ser feito com base em certidão do título de que resulta a garantia.

Processo n.º 1351/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da decisão que, proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, julgou procedente a reclamação de acto do órgão de execução fiscal (art. 276º do CPPT) deduzida por A....., com os demais sinais dos autos, contra o acto praticado pelo chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-4 que lhe comunicou, em 25/2/2013, a aceitação da hipoteca a constituir sobre o imóvel inscrito na matriz respectiva da freguesia de, concelho de Vouzela, sob o art. 200º, mas remetendo a aferição definitiva dessa aceitação para momento após apresentação/remessa da escritura de hipoteca e consequente registo na respectiva conservatória e após verificação sobre os eventuais encargos que oneram o referido artigo matricial.

1.2. A recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

28. A sentença do tribunal a quo consagra um procedimento novo de apresentação de uma hipoteca voluntária como garantia da dívida e acrescido em processo de execução fiscal para efeitos de suspensão, até ser apreciado um contencioso associado.

29. Partindo de uma alteração do artigo 195º do CPPT, aplicável “com as necessárias adaptações” por remissão do artigo 199º n.º 2 do CPPT, considerou-se que caberia ao órgão de execução fiscal a constituição da hipoteca voluntária “(...)pelos mesmos meios, mecanismos e formalismos através dos quais procede à constituição de hipotecas legais”.

30. E também se entendeu que “a questão de determinar qual a forma pela qual o executado deverá prestar a sua declaração unilateral de vontade de constituição de hipoteca voluntária já escapa ao âmbito da presente acção” dado que o Chefe de Finanças não se pronunciou sobre a matéria.

31. Salvo o devido respeito, não podemos aceitar este entendimento pelo seguinte:

A) A natureza voluntária da hipoteca aqui em causa não permite que se apliquem de forma automática as normas da hipoteca legal;

B) Designadamente a declaração de vontade do executado no sentido de constituir uma hipoteca voluntária sobre um imóvel de que é titular, terá de assumir a forma legal prevista no artigo 714º do Código Civil;

C) E não pode o órgão de execução fiscal substituir-se ao executado na prática deste acto por carecer de legitimidade para o fazer;

D) E como a hipoteca confere preferência no direito de ser pago pelo valor da coisa relativamente aos restantes credores, aplicando-se a regra da prioridade de registo (artigo 6º do Código do Registo Predial),

E) Caberá ao executado que pretende prestar garantia através de hipoteca voluntária proceder ao seu registo na respectiva conservatória,

F) Porque só assim é que o órgão de execução fiscal se encontra habilitado a apreciar com segurança a idoneidade da garantia prestada, uma vez que estará ao abrigo de eventuais ónus e encargos prestados a terceiros que entretanto sejam objecto de registo.

G) Os gastos efectuados pelo executado, se afinal se considerar que a garantia não era devida, serão ressarcidos, como se viu, por parte da AT.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação da decisão recorrida, declarando-se agora improcedente a reclamação.

1.3. O recorrido contra-alegou, pugnando pela confirmação do julgado, alegando, em síntese:

— Que não podia ter sido a decisão, tendo em conta a actual redacção do art. 195º n.º 2 do CPPT, introduzida pelo DL n.º 53-A/2006, de 29/12, que dispõe que a hipoteca legal é constituída com o pe-

dido de registo à conservatória competente, que é efectuado por via electrónica, sempre que possível, bem como a remissão feita pelo art. 199º do mesmo Código, que estende a aplicação deste regime às hipotecas voluntárias.

— Assim, em processo de execução fiscal, a hipoteca voluntária, à semelhança do que se passa com a hipoteca legal, é constituída com o pedido de registo à conservatória competente, que é efectuado pelo órgão de execução fiscal, por via electrónica, sempre que possível.

— E tendo em conta este regime, e ainda o disposto no n.º 1 do citado art. 195º do CPPT, forçoso é concluir que, à imagem do regime da penhora, o pedido de registo (comunicação) da hipoteca voluntária ou legal, formulado pelo órgão de execução fiscal, vale como título suficiente para a constituição da garantia.

— Sendo, portanto, a decisão fundamentada do OEF que consubstancia o acto constitutivo da hipoteca voluntária ou legal, de que, quanto muito, terá que ser feita prova no processo de registo, ainda que o pedido seja formulado por via electrónica.

— Não fazendo sentido a invocação das regras gerais (arts. 704º, 712º e 714º do CCivil), na medida em que, existindo normas especiais aplicáveis à constituição das hipotecas voluntárias em processo de execução fiscal (art. 195º n.º 2, ex vi, art. 199º, ambos do CPPT), prevalecem estas sobre aquelas.

— Sendo que a decisão de constituição da garantia é um acto de natureza administrativa, a que têm de ser aplicados os requisitos procedimentais exigidos para tal tipo de actos e os requisitos gerais dos actos administrativos em matéria tributária, inclusivamente no que concerne ao direito de audição e sua dispensa e de fundamentação, estando, pela mesma razão, a decisão de constituição de hipoteca legal, sujeita a notificação aos que podem ser afectados (nº 3 do art. 268º da CRP) e podendo ser impugnada contenciosamente, no caso, tratando-se de decisão tomada em processo de execução fiscal, através da reclamação prevista no art. 276º do CPPT.

— Tanto basta para que caiam por terra os argumentos vertidos pela recorrente como fundamentos do seu recurso, o qual, na verdade, se prende apenas com uma questão que está, aliás, aflorada nas respectivas alegações (ponto 25) e conclusões (conclusão G), e que é a das despesas com a constituição da hipoteca, nomeadamente as inerentes ao pedido de registo às conservatórias competentes.

1.4. O MP emite parecer nos termos seguintes, além do mais:

«(...) A nosso ver o recurso merece provimento.

Nos termos do disposto no artigo 199º/2 do CPPT a garantia idónea pode constituir, também, a requerimento do executado em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no artigo 195º, com as necessárias adaptações.

A nosso ver, em consonância com a recorrente, a remissão que se faz no artigo 199º/2 do CPPT para o artigo 195º, com as necessárias adaptações não implica que o interessado na prestação da garantia não tenha de outorgar a respectiva escritura de hipoteca e proceder ao respectivo registo, nos termos do disposto nos artigos 714º e 687º do CC.

Só a hipoteca legal tem por base um acto de natureza administrativa, susceptível de reclamação nos termos do estatuído nos artigos 276º a 278º do CPPT, e se constitui com o pedido de registo à CRP competente, por via electrónica, sempre que possível ((1) *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, III volume, páginas 392/393, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.*)

A hipoteca voluntária, em causa nos presentes autos, tem por base declaração unilateral do recorrido que mereceu a aceitação legal do OEF.

Todavia, como bem decidiu o despacho da autoridade tributária, a aceitação da hipoteca voluntária como garantia idónea pressupõe, necessariamente, a apresentação da respectiva escritura pública, nos termos do disposto no artigo 714º do CC e, bem assim, a prova da efectivação do respectivo registo, sob pena de ineficácia mesmo entre as partes (artigo 687º do CC).

Tanto assim parece ser que, nos termos do disposto no artigo 50º do CRP, o registo da hipoteca legal é feito com base em certidão do título de que resulta a garantia enquanto o registo definitivo da hipoteca legal é feito com base na escritura pública respectiva (artigo 43º/1 do CRP), sendo certo que o registo provisório é feito com base em declaração do proprietário ou titular do direito (artigo 47º do CRP).

Ora, se inexistente acto administrativo a determinar a constituição de hipoteca legal, porquanto não está sequer em causa uma hipoteca legal e, bem assim, escritura pública de constituição de hipoteca voluntária com base em que documento pode ou deve o OEF promover o registo da hipoteca? Não conseguimos descortinar.

A sentença recorrida merece, pois, censura.

Termos em que deve dar-se provimento ao presente recurso jurisdicional, revogar-se a sentença recorrida, mantendo-se na ordem jurídica o acto sindicado do OEF.»

1.5. Com dispensa de vistos, atenta a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

2. A decisão recorrida julgou provada a factualidade seguinte:

A) Em 30.07.2012 o ora reclamante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de imposto do selo datada de 12.07.2012 no valor de 11.958,65 €, a qual foi instaurada no Serviço de Finanças de Lisboa 4 sob o n.º 3301201204002059 (cfr. fls. 5 a 10 do PEF);

B) Juntamente com a reclamação graciosa identificada na alínea antecedente, o reclamante apresentou requerimento de prestação de garantia nos seguintes termos:

“A....., (...), vem em apenso à reclamação graciosa da liquidação de imposto do selo de 18.07.2012, prestar garantia idónea nos termos do disposto no artigo 199º do CPPT, o que faz pela seguinte forma:

Hipoteca a favor do Instituto de Gestão Contabilística Pública (IGCP), no montante de € 11.958,65, sobre o prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial de Vouzela sob o n.º 2091/20111227, da freguesia de, concelho de Vouzela, inscrito na matriz sob o artigo 200, com o valor patrimonial tributário de € 136.110,00” (cfr. fls. 6 do PEF).

C) Em 10.12.2012 foi instaurado no Serviço de Finanças de Lisboa 4, contra o reclamante, o processo de execução fiscal n.º 3301201201137034 pela dívida de imposto do selo mencionada em A) (cfr. fls. 1 do PEF).

D) Em 19.02.2013 foi elaborada a seguinte informação por funcionário do Serviço de Finanças de Lisboa 4:

“INFORMAÇÃO

Aos 2013-02-19 faço estes autos conclusos, cumprindo-me informar que foi deduzida pelo contribuinte Oposição Judicial n.º 3301201309000020.

O contribuinte pretende apresentar como garantia hipoteca voluntária sobre o imóvel descrito na Conservatória do Registo Predial de Vouzela sob o n.º 2091/20111227, da freguesia de, inscrito na matriz sob o art. 200.

Informo ainda que, o referido imóvel está avaliado pelas regras do IMI e tem o VP actual de € 136.110,00.

Mais se informa que o valor a apresentar como garantia é de € 15.720,25, conforme print informático que se junta” (cfr. fls. 18 do PEF).

E) Em 20.02.2013, pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 4, foi proferido, sobre a informação mencionada na alínea antecedente, o seguinte despacho:

“Visto o requerimento a solicitar a aceitação da hipoteca a constituir sobre o artigo matricial 200 da freguesia de, concelho de Vouzela, atenta a informação prestada, aceito a referida proposta, devendo para o efeito ser tido em conta que o artigo em causa está em compropriedade.

A aceitação definitiva será aferida após apresentação/remessa da escritura de hipoteca e consequente registo na respectiva conservatória e após verificação sobre os eventuais encargos que oneram o referido artigo.

A hipoteca será constituída a favor da Administração Tributária e Aduaneira - Serviço de Finanças de Lisboa -4, - processo de execução fiscal n.º 3301201201137034.

Notifique-se” (cfr. fls. 20 do PEF).

F) O reclamante foi notificado do despacho transcrito na alínea antecedente em 25.02.2013 (cfr. fls. 19-verso do PEF).

G) A presente reclamação foi apresentada em 06.03.2013 (cfr. fls. 1 dos autos).

3.1. Aceitando a subida imediata da reclamação, a sentença recorrida debruçou-se, em seguida, sobre a questão de saber se, no caso de oferecimento de hipoteca voluntária com vista à suspensão da execução fiscal, cabe ao executado efectuar todos os trâmites legais com vista à sua constituição, ou se esse ónus cabe exclusivamente ao OEF, por via da remissão do art. 199º do CPPT para o art. 195º do mesmo diploma legal.

E respondendo a essa questão, concluiu que tal ónus cabe ao OEF.

Fundamentando-se, em síntese, em que, podendo as hipotecas classificar-se como legais, judiciais e voluntárias (cfr. arts. 703º e ss. do CCivil) e dispondo o art. 714º deste mesmo Código que “sem prejuízo do disposto em lei especial, o acto de constituição ou modificação da hipoteca voluntária, quando recaia sobre bens imóveis, deve constar de escritura pública, de testamento ou de documento particular autenticado”, então, no âmbito tributário e face ao actualmente disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art. 199º e no art. 195º (na redacção posterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, que revogou o anterior n.º 3 e alterou a redacção do n.º 2), passou a resultar, indubitavelmente, deste n.º 2, que se trata de uma norma especial reguladora da forma de constituição da hipoteca legal accionada pelo OEF (já que tal norma é expressa e clara ao referir que aquela se constitui com o pedido de registo à conservatória competente, que será efectuado por via electrónica, sempre que possível); e, por outro lado, tendo sido revogado o n.º 3, a remissão operada pelo art. 199º para o regime do art. 195º tem que se entender, forçosamente, como fazendo estender aquela forma de constituição da hipoteca também às hipotecas voluntárias, sob pena de tal remissão ser totalmente vazia de conteúdo na parte referente precisamente ao regime da hipoteca voluntária oferecida pelo executado para efeitos de suspensão da execução.

Daí que, para a sentença recorrida, se deva concluir que nos casos em que, pelo executado, seja oferecida hipoteca voluntária sobre determinado imóvel, havendo concordância por parte do OEF que a aceite, deverá este promover a sua constituição pelos mesmos meios, mecanismos e formalismos através dos quais procede à constituição de hipotecas legais.

3.2. Do assim decidido discorda a Fazenda Pública que, sustenta, como se viu, que a natureza voluntária da hipoteca não permite que se lhe apliquem, de forma automática, as normas da hipoteca legal, sendo que, designadamente, a declaração de vontade do executado no sentido de constituir uma hipoteca voluntária sobre um imóvel de que é titular, terá de assumir a forma legal prevista no art. 714º do CCivil, não podendo o OEF substituir-se ao executado na prática deste acto por carecer de legitimidade para o fazer e cabendo, igualmente, ao executado que pretende prestar garantia através de hipoteca voluntária proceder ao seu registo na respectiva conservatória e sendo que, se vier a considerar-se que a garantia não era devida, os gastos efectuados pelo executado serão ressarcidos por parte da AT.

Vejamos, pois.

4.1. Nos n.ºs. 1 e 2 do art. 199º do CPPT, dispõe-se:

«Artigo 199º - *Garantias*

1. *Caso não se encontre já constituída garantia, com o pedido deverá o executado oferecer garantia idónea, a qual consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente.*

2. *A garantia idónea referida no número anterior poderá consistir, ainda, a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no artigo 195º, com as necessárias adaptações».*

Por sua vez, o art. 195º do CPPT dispõe o seguinte:

«Artigo 195º - *Constituição de hipoteca legal ou penhor*

1. *Quando o interesse da eficácia da cobrança o torne recomendável, o órgão da execução fiscal pode constituir hipoteca legal ou penhor.*

2. *A hipoteca legal é constituída com o pedido de registo à conservatória competente, que é efectuado por via electrónica, sempre que possível.*

3. (Revogado).

4. (...)

5. (...)

4.2. Antes das alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, os n.ºs. 2 e 3 deste artigo 195º tinham a redacção seguinte:

«2. *O órgão da execução fiscal deverá promover na conservatória competente, a favor da Fazenda Pública, o registo da hipoteca legal, quando for o caso.*

3. *Ao registo servirá de base o acto constitutivo respectivo.»*

4.3. Da conjugação do disposto nestes normativos com o regime constante do CCivil, a sentença recorrida conclui que o n.º 2 do art. 195º do CPPT consubstancia, actualmente (e contrariamente ao que sucedia até às alterações introduzidas pela Lei 53-A/2006) uma norma especial reguladora da forma de constituição da hipoteca legal accionada pelo OEF e que, tendo sido revogado o n.º 3 do mesmo artigo, então a remissão operada pelo art. 199º para o regime deste art. 195º tem forçosamente que ser entendida como fazendo estender aquela forma de constituição da hipoteca também às hipotecas voluntárias.

Ou seja, no entendimento da sentença, o regime anterior às mencionadas alterações admitia a hipoteca legal e a hipoteca voluntária (por força da remissão operada no art. 199º) como meios legais para garantir dívidas fiscais, mas não estipulava regras especiais para a forma que aqueles actos deviam revestir, limitando-se a aceitá-los e a disciplinar os procedimentos da AT perante tais garantias. (1)

E assim, considerando que o CPPT é omissivo quanto à indicação de tal forma e considerando que só são admissíveis como títulos daquelas garantias os meios previstos na lei geral [escritura pública para a hipoteca voluntária - art. 714º do CCivil - e certidão do título de que resulte a garantia e, se for necessário, declaração a identificar os bens, para a hipoteca legal - art. 50º do Código do Registo Predial], então, face à redacção conferida pela dita Lei 53-A/2006 a esse mesmo art. 195º e face à revogação do seu n.º 3, o que resulta é que, agora, depois dessas alterações, o actual n.º 2 do art. 195º do CPPT já se configura como uma norma especial reguladora da forma de constituição da hipoteca legal accionada pelo OEF, dado que o normativo é expresso e claro ao referir que aquela (hipoteca legal) se constitui com o pedido de registo à conservatória competente, que será efectuado por via electrónica, sempre que possível.

E tendo sido revogado o n.º 3 do mesmo artigo, então também a remissão operada pelo art. 199º para o regime deste art. 195º tem forçosamente que ser entendida como fazendo estender aquela forma de constituição da hipoteca às hipotecas voluntárias, sob pena de tal remissão ser totalmente vazia de conteúdo na parte referente precisamente ao regime da hipoteca voluntária.

4.4. É sabido que a hipoteca legal, prevista nos arts. 704º a 709º do CCivil, é aquela que resulta directamente da lei, não dependendo, por isso, da vontade das partes e podendo constituir-se desde que exista a obrigação a que serve de garantia.

Já a hipoteca voluntária, prevista nos arts. 712º a 717º do mesmo compêndio, nasce de contrato ou de declaração unilateral, sendo que, de nos termos do art. 714º «Sem prejuízo do disposto em lei especial, o acto de constituição ou modificação da hipoteca voluntária, quando recaia sobre bens imóveis,

deve constar de escritura pública, de testamento ou de documento particular autenticado» (redacção dada pelo art. 4º do DL n.º 116/2008, de 4/7).

De referir é, ainda, que o direito real de garantia conferido à hipoteca implica o respectivo registo para efeitos de eficácia em relação a terceiros, sendo que, no que respeita à hipoteca legal e judicial, o registo assume eficácia constitutiva.

Ora, de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 195º do CPPT (cfr. igualmente a alínea b) do n.º 2 do art. 50º da LGT), a AT (OEF) pode constituir hipoteca legal quando «o interesse da eficácia da cobrança o torne recomendável». E esta hipoteca legal é constituída com o próprio pedido de registo à conservatória competente, a ser efectuado por via electrónica, sempre que possível (n.º 2).

Por seu lado, também o executado que pretenda obter a suspensão da execução pode, nos termos dos n.ºs. 1 e 2 do art. 199º do CPPT, oferecer garantia idónea (se nenhuma estiver já constituída) e esta pode consistir, além do mais, em hipoteca voluntária, desde que para isso obtenha a concordância da AT e aplicando-se, então, com as necessárias adaptações, o disposto no art. 195º.

No que se refere à hipoteca legal (constituída nos termos do art. 195º do CPPT) o respectivo registo é efectuado com base em documento comprovativo da decisão do OEF que declarou constituída aquela garantia.

Regime que parece manter-se apesar de a nova redacção do n.º 1 do art. 195º do CPPT (introduzida pelo DL n.º 53-A/2006, de 29/12) ter omitido a referência à necessidade de fundamentação da decisão constitutiva da garantia [e no n.º 2 desse mesmo art. 195º, na redacção introduzida pelo citado DL também se diz que «a hipoteca legal é constituída com o pedido de registo à conservatória competente, que é efectuado por via electrónica, sempre que possível», o que, conjugado com o n.º 1, poderia sugerir que o pedido de registo (comunicação) da hipoteca legal, formulado pelo órgão de execução fiscal, vale como título].

Ou seja, é de entender que continua a ser necessária uma decisão fundamentada do OEF, e que será esta decisão que consubstancia o acto constitutivo da hipoteca legal, de que terá que ser feita prova no processo de registo, ainda que o pedido seja formulado por via electrónica. (2)

4.5. No caso dos autos estamos, porém, perante o oferecimento de uma garantia que se corporiza em hipoteca voluntária (e não hipoteca legal) questionando-se se a remissão operada no segmento final do n.º 2 do art. 199º do CPPT, para o disposto, com as necessárias adaptações, no art. 195º do mesmo CPPT implica que neste caso de oferecimento de garantia idónea por meio de hipoteca voluntária aceite pela AT, o ónus de promover a «constituição» e o pertinente registo de tal hipoteca voluntária incumba ao OEF e não já ao executado.

Ora, para além de, como acima se disse, o acto de constituição ou modificação de hipoteca voluntária, quando recaia sobre bens imóveis, poder constar não só de escritura pública mas também de documento particular autenticado [art. 714º do CCivil, com a redacção dada pelo DL n.º 116/2008, de 4/7, diploma este que, igualmente, procedeu à revogação da alínea h) do n.º 2 do art. 80º do Código do Notariado — onde, especialmente, se previa que os actos de constituição, de modificação e de distrate de hipotecas, a cessão destas ou do grau de prioridade do seu registo, deviam ser celebrados por escritura pública, não se prevendo, então, a celebração por documento particular], há também que atentar na ressalva estabelecida na alínea f) do art. 81º do referido Código do Notariado, onde se admite que sejam praticados nos termos da legislação especial respectiva, outros actos regulados na lei; nestes outros actos podendo, a nosso ver, ter-se por incluída a constituição de hipoteca voluntária no âmbito do disposto no aqui questionado art. 199º do CPPT e da aí indicada remissão adaptada para o regime da hipoteca legal por parte da AT, nos termos do art. 195º do mesmo CPPT, articulando-o, até, com o também disposto na alínea h) do n.º 1 do art. 2º e no art. 50º do Código do Registo Predial, segundo o qual o registo de hipoteca legal é feito com base em certidão do título de que resulta a garantia, se o serviço de registo não conseguir aceder à informação necessária por meios electrónicos e, tratando-se de prédio não descrito, em declaração que identifique os bens.

Será, portanto, título bastante para o registo da hipoteca voluntária convencionada no âmbito daquele procedimento de prestação de garantia em sede de execução fiscal, a decisão do OEF, desde que tenha sido adoptada em termos de ela mesma titular a constituição daquela garantia real (precisa e completa identificação dos prédios abrangidos - cfr. arts. 716º do CCivil e a alínea b) do n.º 2 do art. 44º do Código do Registo Predial - bem como a determinação do montante do crédito assegurado, dos seus acessórios e do respectivo fundamento (cfr. arts. 693º do CCivil e 96º do Código do Registo Predial).

Ou seja, da citada remissão que o n.º 2 do art. 199º do CPPT faz para o regime previsto no art. 195º do mesmo Código resultará, a nosso ver, que ao interessado na prestação da garantia por meio de hipoteca voluntária que haja sido aceite pela AT, não seja exigível a outorga de escritura de tal hipoteca. E daí que, ao invés do sustentado pelo MP, também não entendamos que obste à aplicação deste regime o facto de a hipoteca legal ter por base um acto de natureza administrativa (susceptível de reclamação nos termos dos art. 276º a 278º do CPPT) e se poder constituir com o pedido de registo à CRP competente, por via electrónica, sempre que possível, sob pena de ineficá-

cia mesmo entre as partes (art. 687º do CCivil). Aliás, nos termos do disposto no art. 50º do CRP, o registo da hipoteca legal (bem como da hipoteca judicial) é feito com base em certidão do título de que resulta a garantia e o registo definitivo da hipoteca voluntária também pode ser feito com base em documento que legalmente a comprove (nº 1 do art. 43º do CRP), sendo certo que o registo provisório, antes de titulado o negócio, é feito com base em declaração do proprietário ou titular do direito — art. 47º do CRP (regime que, aliás, se mantém, após as alterações introduzidas no CRP pelo recente DL n.º 125/2013, de 30/8).

Concluímos, pelo exposto, que a sentença recorrida decidiu de acordo com a lei, devendo ser confirmada, sendo que, por um lado e como aí se exara, «a questão de se determinar qual a forma pela qual o executado deverá prestar a sua declaração unilateral de vontade de constituição de hipoteca voluntária já escapa ao âmbito da presente acção, uma vez que no caso o OEF não se pronunciou quanto a essa questão, limitando-se a aceitar, ainda que condicionalmente, a garantia oferecida» e, por outro lado, também nem sequer vem suscitada a questão do pagamento dos actos de registo, apenas a Fazenda alegando que os gastos efectuados pelo executado, se afinal se considerar que a garantia não era devida, serão ressarcidos, por parte da AT.

Impõe-se, portanto, a confirmação do julgado recorrido.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. – *Casimiro Gonçalves* (relator) - *Francisco Rothes* - *Valente Torrão*.

(¹) E o n.º 3 do art. 195º, ao referir que para o registo serviria o acto constitutivo respectivo, reforçava a ideia de que não constituía essa norma, em si, disposição especial reguladora da forma para a hipoteca voluntária, face à norma geral contida no art. 714º do CC, já que, nos termos legais, o acto constitutivo respectivo seria sempre a escritura pública, o testamento, o documento particular autenticado.

(²) E parece ser esse também o entendimento do Cons. Jorge Lopes de Sousa quando, referindo-se à nova redacção, introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 e à omissão da referência à necessidade de fundamentação da decisão, pondera que essa necessidade de fundamentação «decorre da própria natureza de acto administrativo que tal acto tem» e que «deverá interpretar-se a alteração legislativa introduzida no n.º 1 deste art. pela Lei n.º 53-A/2006 como não afastando a necessidade de fundamentação, pois é a interpretação que se compagina com a Constituição, que impõe a fundamentação expressa e acessível dos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos (art. 268º, n.º 3, da CRP)» (in *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, anotado e comentado, 6ª ed., 2011, Lisboa, Áreas Editora, Vol. III, anotação 7 ao art. 195º, pp. 392/393).

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário.

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA, (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), não se verificam os respectivos pressupostos se a questão suscitada se reconduz, no essencial, à de apreciar questão que se reconduz a discordância da matéria de facto julgada provada.

Processo n.º 1354/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S.A.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública interpõe recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte, em 11/1/2013, no recurso que aí correu termos sob o n.º 1460/12.2BEPRT e em que a reclamante A....., S.A.. reclamara contra o despacho da Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças do Porto que no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1821201201026542 indeferiu o pedido de prestação de garantia através de fiança.

1.2. A recorrente alega o recurso e termina formulando as Conclusões seguintes:

1. O presente recurso versa sobre o critério de aferição da idoneidade concreta da fiança prestada para suspensão da execução fiscal.

2. Essa questão tem importância fundamental pela sua relevância jurídica e social.

3. Seguro é, efetivamente, que a presente controvérsia não se confinará aos estreitos limites dos presentes autos e que se reproduzirá em todos os casos em que se mostre necessário avaliar a idoneidade concreta do fiador na sequência das decisões judiciais que concluíram pela admissibilidade abstrata da fiança.

4. A questão preenche, portanto, os requisitos do art.150º, 1 do C.P.T.A, pelo que o recurso deve ser admitido.

5. O acórdão em recurso decidiu que os requisitos da idoneidade concreta do fiador consistem apenas na existência de ativo e de capitais próprios de valor superior ao da dívida afiançada.

6. A Fazenda Pública entende, ao invés, que aqueles requisitos não são os únicos exigíveis nas situações previstas nos arts. 169º e 212º do C.P.P.T e no art. 52º da LGT.

7. A avaliação do fiador deve atender ao tipo, natureza e composição do seu património, aos ónus existentes, ao valor do seu passivo e, sobretudo, à sua capacidade financeira de curto prazo.

8. Este último índice é absolutamente determinante já, em qualquer execução, a garantia tem como objectivo não só proteger o credor contra a depreciação e delapidação do património do devedor no período da suspensão do processo executivo mas também garantir que o credor, no termo daquele prazo, obtém o necessário pagamento sem mais delongas e diligências executivas.

9. Essa dupla função da garantia adquire maior relevo no processo executivo fiscal, por vigorar no nosso ordenamento jurídico-fiscal, ainda que de forma mitigada, o princípio do solve e repete.

10. Por força desse princípio, a prestação da garantia tem que equivaler a um pagamento - o que ocorre com a garantia bancária e o seguro-caução - ou, pelo menos, assegurar esse pagamento de forma substancial. Na lógica do sistema, a suspensão da instância executiva só ocorre porque a finalidade do processo - a cobrança da dívida tributária - se mostra lograda antecipadamente por via da garantia obtida.

11. Acresce que a fiadora se assumiu como principal pagadora, isto é, se assumiu como devedora solidária da obrigação exequenda, pelo que é inequivocamente responsável pelo seu pagamento.

12. Em vista do exposto, a capacidade financeira da fiadora é absolutamente determinante para a aceitação da garantia prestada.

13. A jurisprudência do acórdão recorrido que julgou válida a fiança apenas pela relação existente entre o valor do ativo e dos capitais próprios da fiadora e o valor da obrigação afiançada não pode, pois, manter-se.

14. Com efeito, ela viola o disposto nos arts. 30º, 2 da LGT, 85º do C.P.P.T. e 200º, 2 deste último diploma.

Termos em que se solicita a sua revogação com as legais consequências.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«A Fazenda Pública vem recorrer para este STA, ao abrigo do artigo 150º do CPTA, insurgindo-se contra a decisão do TCANorte, na parte relativa à idoneidade da sociedade “A....., S.A.” para prestar fiança no âmbito de processo de execução fiscal valor de € 45.752.100,68.

Para tanto alega que o critério da idoneidade para prestar fiança “tem um relevância e um impacto exteriores ao singular caso sub-judice porque será, em princípio, aplicável em todos os casos em que a questão da idoneidade concreta se coloca”, circunstância que resulta do facto de a jurisprudência ter concluído pela admissibilidade abstracta da fiança como garantia no processo de execução fiscal.

Ora entende a Recorrente que se impõe uma definição desse critério, o que no seu juízo constitui motivo para a intervenção deste tribunal.

Adianta que a possibilidade da expansão da controvérsia para outras e novas situações é indubitável.

E discutível a admissibilidade legal do recurso de revista em sede de contencioso tributário, uma vez que não vem prevista tal admissibilidade no CPPT. Todavia e dada a recente jurisprudência pacífica deste STA no sentido da sua admissibilidade, importa verificar se se mostram reunidos os pressupostos legais definidos no artigo 150º do CPTA.

Nos termos do art. 150º, n.º 1, do CPTA, das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, recurso de 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”.

A jurisprudência do STA, interpretando o comando legal, tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, referindo que o mesmo só pode ser admitido nos estritos limites fixados neste preceito. E como a mesma jurisprudência tem realçado, trata-se não de um recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.ºs. 92/VIII e 93/VIII, de uma «válvula de segurança do sistema» que apenas deve ser accionada naqueles precisos termos.

No caso concreto dos autos a Recorrente Fazenda Pública assenta o seu recurso na pretensa necessidade de fixar-se um critério de idoneidade de fiança pessoal no âmbito da suspensão do processo de execução fiscal, manifestando a sua total discordância com o critério adoptado no acórdão do TCA recorrido.

Ora, a questão da idoneidade da fiança é manifestamente casuística. Como se deixou exarado no acórdão do STA de 10/10/2012 (proc. 916/12), «a idoneidade, em concreto, da fiança oferecida como garantia para suspender a execução fiscal está sujeita a uma apreciação casuística pelo órgão competente da Administração Tributária, em face da susceptibilidade do património do fiador responder pelo integral pagamento da dívida exequenda e do acrescido».

Não é assim com base em noções abstractas que se apreciará a idoneidade de determinada garantia, já que esta resulta «da avaliação que for efectuada em concreto sobre a susceptibilidade de assegurar o pagamento da quantia exequenda e do acrescido», com se refere no mesmo aresto.

Outrossim seria se a questão suscitada assentasse na sua admissibilidade no âmbito do processo de execução fiscal. Mas não é esta a questão suscitada pela Recorrente, sendo certo que a mesma, como refere, já teve uma resposta afirmativa e pacífica por parte do STA (cfr. a este propósito o acórdão de 14/03/2012, proc. n.º 208/12, onde se cita diversa jurisprudência e doutrina nesse sentido).

Ora, como se refere no acórdão do STA de 30/05/2012 (proc. 304/12), «a admissão da revista para melhor aplicação do direito terá lugar, designadamente, quando, em face das características do caso concreto, se revele seguramente a possibilidade de esse caso concreto ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada passível de se repetir em casos futuros, e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, assim fazendo antever como objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.»

Não é seguramente o caso dos autos, por a questão suscitada estar dependente do caso concreto e da análise da factualidade apurada, e porque a questão da idoneidade da fiança nesse caso e noutros de características semelhantes, em que estão envolvidas as mesmas partes, ter merecido decisões de teor concordante (cfr. entre outros, os acórdãos do STA de 12/09/2012, proc. 0908/12, de 19/09/2012, procs. n.ºs. 0909/12 e 0897/12, de 19/12/2012, proc. 01414/12, e de 14/03/2012, proc. 0208/12).

Neste sentido se pronunciou recentemente o acórdão do STA de 23/04/2013 (proc. 026/13), no qual se deixou exarado que «não preenche os requisitos atrás enunciados a questão da apreciação do “critério de aferição da idoneidade concreta da fiança prestada para suspensão da execução fiscal”, tanto mais que o caso concreto foi decidido com base em apreciação de factos desconsiderados pela recorrente».

Entendemos, assim, que não se mostram reunidos os requisitos de admissibilidade do recurso de revista previsto no artigo 150º do CPTA, afigurando-se-nos que o mesmo deve ser rejeitado.»

1.5. Com dispensa de vistos dada a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

2. Nas instâncias julgaram-se provados e não provados os factos seguintes:

1 - Em nome da ora reclamante, foi instaurada a execução fiscal n.º 1821201201026542 para cobrança da dívida exequenda de IRC no valor de € 35.820.481,70, cfr. fls. 1 e 2 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

2 - Em 13.01.2012 a reclamante requereu à Exma. Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos 1, a fixação do montante da garantia a prestar para efeitos de suspensão da execução identificada em i), nos termos constantes de fls. 4 a 7 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

3 - Em requerimento datado de 26.03.2012, a reclamante apresentou pedido de suspensão de execução juntando uma fiança no valor de € 45.752.100,68 nos termos constantes de fls. 24 a 27 destes autos e que aqui se dão por integralmente reproduzidas.

4 - O pedido de prestação de garantia requerido nos moldes referidos em 3) foi indeferido nos termos do despacho proferido em 08.03.2012 e constante destes autos a fls.33 e 34 e que aqui se dão por integralmente reproduzidas.

5 - Deste despacho de indeferimento a reclamante apresentou petição nos termos do art. 276º do CPPT, cfr. fls. 41 a 91 destes autos.

6 - O despacho identificado é, em resumo, do seguinte teor:

“(…) Desde logo se verifica que a fiança não consta expressamente do artigo 199º do CPPT. Solução que se compreende, pois se o património do devedor, que constitui a garantia geral dos créditos tributários, nos termos do artigo 50º da Lei Geral Tributária (LGT), inexistindo garantia real, em caso algum tem essa aptidão, ilógico seria conferir essa possibilidade ao património de um terceiro, sem constituição de qualquer garantia real sobre o mesmo.(…) O regime legal a que está sujeito a fiança tem especificidades próprias que diminuem a sua eficácia garantística, nomeadamente: (...) A natureza pessoal deste tipo de garantia, que consiste apenas na possibilidade de o património de outra pessoa servir de garantia ao pagamento de uma dívida. (...) A possibilidade de oscilação do património do fiador (...) A possibilidade de o fiador se recuar ao cumprimento, (...) As especificidades enunciadas podem conduzir à conclusão de que esta forma de garantia não assegura de forma suficiente os créditos do exequente no curto prazo (...) Tendo ainda em atenção que a sociedade fiadora é uma Sociedade Gestora de Participações Sociais, não se pode ignorar o facto destas não deterem, muitas vezes, outro património que não seja as participações sociais nas sociedades participadas. (...) Por tudo o supra exposto, em obediência ao princípio da legalidade e na prossecução do interesse público, recusa-se a fiança oferecida pelo executado(a) (...) por falta de idoneidade do(a)mesma como garantia (...)”.

7 - Dá-se aqui por reproduzida a declaração anual (IES), apresentada pela reclamante, relativamente ao exercício de 2010 e constante destes autos de fls. 111.

8 - A A....., tem um ativo de € 7.740.715.012 e capitais próprios de € 1.964.971.050, cfr. fls. 116 a 119 destes autos e que aqui se dá por reproduzida.

9 - Por despacho proferido em 24.05.2012, foi mantido o ato reclamado, cfr. fls. 258 a 260 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

3.1. Referindo, embora, ser discutível a admissibilidade legal do recurso de revista em sede de contencioso tributário (por não estar prevista tal admissibilidade no CPPT), o Exmo. Procurador-Geral Adjunto acaba por não questionar, em face da jurisprudência pacífica deste STA, tal admissibilidade.

Importa, pois, apreciar apenas se o recurso é admissível, agora face aos pressupostos de admissibilidade contidos no próprio art. 150º do CPTA, em cujos nºs. 1 e 5 se estabelece:

«1 - Das decisões proferidas em segunda 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.

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

3.2. Interpretando o n.º 1 deste normativo, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo *«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»*, reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: 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 a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera 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»*.⁽¹⁾

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situ-

ação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter 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 (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «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 mediadamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 676º n.º 2, 684º n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2 do CPC (neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13).

4.3. No caso presente, a A....., S.A. deduzira reclamação, nos termos do art. 276º do CPPT, contra o despacho, proferido em 26/4/2012, pela Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças do Porto, no qual se decidira não aceitar como garantia idónea a fiança constituída pela reclamante, com vista à suspensão do processo de execução fiscal n.º 1821201201026542.

E o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou procedente essa reclamação e determinou a anulação do acto reclamado.

A Fazenda Pública, não se conformando com esta decisão judicial interpôs recurso para o TCA Norte que, por duto acórdão de 11/1/2013, julgou, nesta parte, improcedente o recurso.

Para tanto e enunciando como questões a decidir as de saber se a sentença sofre de erro de julgamento [(i) por indevida valoração da prova produzida, (ii) por considerar que o despacho que foi objecto de reclamação e que indeferiu o requerimento de prestação de garantia com vista à obtenção da suspensão de processo de execução fiscal, padece de vício de violação de lei e (iii) por não ter julgado parcialmente procedente a reclamação e não ter decidido pela repartição, por ambas as partes, da responsabilidade por custas], o acórdão do TCAN vem a concluir pela improcedência do recurso, nesta parte, considerando, em síntese, o seguinte:

— Quanto ao erro de julgamento de facto, não assiste razão à recorrente Fazenda Pública, dado que, *«devidamente analisados os elementos documentais invocados como suporte da impugnação de facto que vem realizada (...) não se descortina como pudesse concluir-se pela fragilidade da idoneidade da garantia. (...)*

E, sendo assim, isto é, não devendo ser relevados e/ou não resultando comprovados qualquer um dos factores invocados, forçoso é concluir que a valoração realizada pela Meritíssima Juíza a quo dos factos em causa, no contexto em que o foi não deve ser reprovada e, conseqüentemente, deve ser, nesta parte, julgado improcedente o recurso.»

— Quanto ao erro de julgamento de direito, também não assiste razão à recorrente pois que, *«em abstracto e na medida em que a fiança constitui um meio de assegurar convenientemente o pagamento da quantia exequenda e do acrescido, temos que admiti-la como um meio legalmente admissível de constituição de garantia»* sendo que o art. 199º do CPPT não *«exclui a possibilidade da garantia se constituir mediante a prestação de fiança, através de um juízo abstracto»*.

Acrescendo que, relativamente à questão de saber se é válida e idónea uma fiança prestada por uma “SGPS”, *«da regulamentação que lhe é própria (Decreto-Lei n.º 495/88, de 30-12), nada resulta em sentido contrário, mormente, quanto a existir algum impedimento a que aquele tipo de sociedades preste garantia, de qualquer natureza, a qualquer uma das suas participadas»* e que, por isso, é de concluir que *«não existe qualquer fundamento legal capaz de suportar a tese defendida pela Recorrente de que as “S.G.P.S.” estão impedidas de prestar garantias às sociedades participadas.»*

— Quanto à questão da repartição da responsabilidade por custas, procede o recurso dado que, por força do disposto no art. 446º, n.ºs. 1 e 2 do CPCivil, a imputação e a responsabilidade pelo pagamento das custas deve ser repartida por ambas as partes na proporção do respectivo decaimento.

4.4. Questionando o assim decidido, a recorrente lança mão do presente recurso excepcional de revista (art. 150º do CPTA) alegando que o critério da idoneidade para prestar fiança tem uma relevância e um impacto exteriores ao singular caso que se discute nos autos, pois que será, em princípio, aplicável em todos os casos em que a questão da idoneidade concreta se coloca, se se tiver em conta a circunstância de a jurisprudência ter concluído pela admissibilidade abstracta da fiança como garantia no processo de execução fiscal, daqui se impondo, portanto, no entender da recorrente Fazenda Pública, uma definição desse critério de idoneidade, o que no seu juízo constitui motivo para a admissão do presente recurso de revista excepcional, face à possibilidade da expansão da controvérsia para outras e novas situações.

Não é, porém, de aceitar tal alegação.

Como bem salienta o MP, a questão da idoneidade da fiança é manifestamente casuística e *«a idoneidade, em concreto, da fiança oferecida como garantia para suspender a execução fiscal está sujeita a uma apreciação casuística pelo órgão competente da Administração Tributária, em face da susceptibilidade do património do fiador responder pelo integral pagamento da dívida exequenda e do acrescido (ac. do STA, de 10/10/2012, proc. 916/12), não sendo, portanto, com base em noções abstractas que se apreciará a idoneidade de determinada garantia, já que esta resulta «da avaliação que for efectuada em concreto sobre a susceptibilidade de assegurar o pagamento da quantia exequenda e do acrescido».*

E foi relevando também esta perspectiva (da idoneidade em concreto) que o acórdão recorrido (do TCAN) abordou a questão, considerando, aliás, que, atendendo à factualidade julgada provada, *«não se descortina como pudesse concluir-se pela fragilidade da idoneidade da garantia»* e que *«não resultando comprovados qualquer um dos factores invocados, forçoso é concluir que a valoração realizada ... dos factos em causa, no contexto em que o foi não deve ser reprovada e, conseqüentemente, deve ser, nesta parte, julgado improcedente o recurso».* Mais considerando, ainda, quanto ao sentido da decisão de direito, as normas legais aplicáveis e a jurisprudência dos Tribunais superiores.

Daí que se conclua que, no caso dos autos, não estamos perante uma questão tipo susceptível de, como tal, se repetir em casos futuros, nem perante uma decisão ostensivamente errada, juridicamente insustentável ou que suscite fundadas dúvidas, ou seja, não estamos perante questão em que se anteveja como objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Acresce que do teor das Conclusões 5ª a 9ª do recurso acaba, até, por ressaltar divergência quanto à factualidade em que assentam a sentença da 1ª instância e o acórdão ora recorrido, advogando-se uma apreciação singular e específica do caso concreto e não se preenchendo, portanto, as características de generalidade, complexidade e susceptibilidade de generalização da controvérsia que são inerentes às questões que legitimam a interposição do recurso previsto no art. 150º do CPTA. É que a questão de saber se a garantia oferecida através de fiança é susceptível de assegurar, no caso concreto, o pagamento dos créditos exequendos, e a questão do critério que o julgador deve utilizar para, casuisticamente, aferir a idoneidade da fiança oferecida, para além de contender com matéria de facto e juízos de facto não sindicáveis pelo tribunal de revista (o STA apenas aprecia matéria de direito e o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa também não pode ser objecto de revista - n.º 4 do art. 150º do CPTA) confere à questão um cunho naturalmente singular e circunscrito às condições e circunstâncias do caso concreto.

Em suma, não estão preenchidos os requisitos legalmente exigidos na lei para a admissibilidade do recurso excepcional de revista (cfr. no mesmo sentido, também, os acs. deste STA, de 20/2/2013, proc. n.º 1/2013, e de 23/4/2013, proc. n.º 026/13, em que situações idênticas e entre as mesmas partes, se apreciaram).

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. - *Casimiro Gonçalves* (relator) - *Dulce Neto* - *Valente Torrão*.

(¹) (Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss..)

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.**Assunto:**

Falta de notificação do parecer do Ministério Público. Forma do processo. Reclamação judicial.

Sumário:

- I — Se a excepção de erro na forma do processo não foi suscitada no parecer do Ministério Público, mas na contestação da Fazenda Pública, notificada à reclamante e que a ela respondeu, a falta de notificação do referido parecer não configura nulidade processual nos termos do artigo 195.º do Código de Processo Civil (ex-artigo 201.º).*
- II — Entre duas interpretações possíveis da petição inicial deve dar-se prevalência àquela que favoreça o conhecimento do mérito da pretensão da parte.*
- III — A reclamação prevista nos artigos 276.º e seguintes do CPPT é meio processual adequado para sindicar o despacho que indeferiu o conhecimento de alegadas nulidades do processo de execução fiscal em razão da não suspensão dos seus termos após declaração de insolvência do executado.*

Processo n.º 1376/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Isabel Marque da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 10 de Julho de 2013, que, por erro na forma de processo insusceptível de “convolação” em oposição à execução fiscal por intempestividade, absolveu a Fazenda Pública da instância, na reclamação judicial por si deduzida contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Porto que, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3190200801010140 e apensos indeferiu o pedido de declaração de nulidade do despacho de reversão contra si proferido, bem como da citação e a sua declaração como parte ilegítima nos autos de execução.

O recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

I – Salvo o devido e merecido respeito, o Recorrente não se conforma com a douta sentença proferida nos presentes autos.

II – A ausência de notificação ao recorrente do parecer apresentado pelo Ministério Público constitui nulidade, nos termos do artigo 201.º do CPC.

III – Nos termos do artigo 3.º, n.º 3 do CPC, o Juiz deve observar e fazer cumprir ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório.

IV – A falta de notificação do parecer apresentado pelo Ministério Público viola, ainda, o princípio da proporcionalidade ínsito no Estado de Direito Democrático, plasmado no art. 2.º da CRP e, ainda, os princípios dos direitos fundamentais a uma tutela jurisdicional efectiva e a um processo equitativo, previsto no art. 20.º, n.º 1 a 4 da CRP.

V – Nestes termos, julgando procedente a arguida nulidade processual por violação do art. 3.º, n.º 3 do CPC, art. 2.º e art. 20 n.º 1 e 4 da CRP deve ser ordenada a anulação de todos os actos subsequentes ao parecer apresentado pelo Ministério Público e como consequência, anulada a decisão de que ora se recorre, com todas as consequências legais.

Sem prescindir,

Sem prescindir e ad cautelam,

VI – Antes de mais, refira-se que entende o Recorrente que a reclamação judicial do art. 276.º do CPPT é o meio processual adequado para reagir contra o acto praticado pelo Órgão de Execução Fiscal,

VII – Entende o tribunal “a quo” que o meio próprio para o efeito seria a oposição à execução fiscal.

VIII – Acontece que, os fundamentos apresentados pelo Reclamante, bem como o seu pedido, não se encontram devidamente relacionados nos fundamentos tipificados no art. 204.º do CPPT.

IX – Ora, a invocação da nulidade da citação e do despacho de reversão poderá ser efectuada através da presente reclamação, uma vez que, nem se encontram previstas como fundamento para deduzir oposição.

X – Os factos invocados pelo Reclamante não se subsumem aos fundamentos legais para deduzir oposição à execução fiscal.

XI – Pelo que, o meio próprio para reagir será através da Reclamação prevista no art. 276.º do CPPT.

XII – O ora reclamante foi declarado insolvente por doura sentença transitada em julgado e publicada no portal CITIUS em 20.01.2011, no âmbito do processo que correu termos sob o n.º 1326/10.0TBESP, no 1.º juízo do Tribunal Judicial de Esposende.

XIII – O despacho de reversão da execução fiscal encontra-se datado de 29.08.2011, tendo o mesmo sido comunicada ao Reclamante através da citação concretizada em 01.09.2011.

XIV – Ou seja, quer o despacho de reversão quer a citação, são posteriores à declaração de insolvência singular do Reclamante e do despacho de exoneração de passivo.

XV – Como corolário da finalidade do processo de insolvência que, enquanto processo de execução universal, se destina à liquidação do património de um devedor insolvente e a repartição do produto assim obtido pelos credores, ou a satisfação destes pela forma prevista num plano de insolvência, preceitua o artigo 88.º do CIRE que: “ a declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvente ... (sublinhado nosso)

XVI – Trata-se de um efeito automático da declaração de insolvência, que não depende de requerimento de qualquer interessado. (negrito e sublinhado nosso)

XVII – No mesmo sentido do disposto no citado preceito legal, dispõe o artigo 180.º do CPPT que: “Proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração.”

XVIII – Ao nível da jurisprudência, todas as decisões conhecidas são inequívocas no sentido de que a declaração de insolvência produz como efeito automático a suspensão das execuções pendentes contra o insolvente.

XIX – A título meramente exemplificativo, concluíram neste sentido: Ac. do STJ de 25.03.2010, proc. n.º 2532/05.5TTLSB.L2.S1; Ac. da RP de 21.06.2010, proc. 1382/08.ITJVN.F.P1; Ac. da RC de 03.11.2009, proc. 68/08.ITBVL.F-B.C1; e aos Acs. da RG de 05.06.2008 e 15.09.2011, respectivamente, procs. 825/08-1 e 71/11.4TBPCR.

XX – No acórdão da Relação do Porto de 21-06-2010, conclui-se que “o artigo 88.º veio impor expressamente a suspensão, ao definir os efeitos processuais da sentença de declaração de insolvência nas acções executivas”.

XXI – Assim sendo, todos os processos executivos pendentes à data da declaração de insolvência deveriam ser imediatamente declarados suspensos, bem como, não poderiam ser intentados novos processos executivos.

XXII – Neste sentido, a declaração de insolvência do ora Reclamante nos autos em referência, obsta à concretização da reversão fiscal efectuada pelo Serviço de Finanças Porto 5, reversão esta análogo juridicamente à instauração de nova execução contra o executado.

XXIII – Na verdade, admitindo-se a reversão e não sendo admissível reclamação da mesma, sempre se dirá, que o processo executivo se encontrava e encontra suspenso, pelo que, não deveria ser concretizada a citação.

XXIV - E mesmo admitindo-se a concretização da citação, o prazo para deduzir oposição ou reclamação estaria suspenso em face do decretamento da insolvência do Reclamante. Por maioria de razão, se o prazo para deduzir oposição ou reclamação se encontrava e encontra ainda se encontra suspenso, qualquer reclamação ou oposição apresentada pelo Reclamante é tempestiva.

XXV – Ora, a suspensão da aludida execução, acarreta inelutavelmente a suspensão de todos os seus termos.

XXVI – Sendo tempestiva a reclamação apresentada pelo Reclamante nos termos anteriormente expostos, ainda que se entendesse que a forma de processo não seria a correcta, pode a mesma ser convalidada em oposição à execução,

XXVII – Face ao exposto, por a reclamação ser legal e tempestiva, deve ser revogada a decisão que julgou procedente a reclamação por inepta e intempestiva, ordenando-se a baixa do processo para conhecimento do fundamento da reclamação apresentado pelo Recorrente.

Nestes termos e nos demais que Vossas Excelências mui doutamente suprirão, dando provimento ao recurso, julgando-o procedente em conformidade com as presentes conclusões e revogando a sentença recorrida, farão, como de costume, inteira e sã JUSTIÇA

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Ministério público teve vista dos autos mas não emitiu parecer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

Importa em primeiro lugar apurar se, como alegado (Conclusões I a V das alegações do recorrente) a falta de notificação do parecer do Ministério Público proferido em 1.ª instância se configura

como nulidade processual (art. 201.º - actual artigo 195.º - do Código de Processo Civil - CPC), por alegada violação do *princípio do contraditório* (artigo 3.º, n.º 3 do CPC), bem como do *princípio da proporcionalidade insito no Estado de Direito Democrático, plasmado no art. 2.º da CRP e, ainda, os princípios dos direitos fundamentais a uma tutela jurisdicional efectiva e a um processo equitativo, previsto no art. 20.º, n.º 1 a 4 da CRP.*

Não se julgando verificada a alegada nulidade processual, haverá que julgar se bem andou a sentença recorrida ao decidir verificar-se *erro na forma do processo* insusceptível de *convolação* por intempestividade.

5 – Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto objecto de recurso foram fixados os seguintes factos tidos como *com interesse para a decisão da excepção*:

a) Contra a sociedade “B....., LDA” foi instaurada em 13/01/2008, o processo executivo 3190200801010140 e apensos relativo a dívidas de IRS e de IVA dos anos de 2007 e 2008 (cfr. fls. 1 a 4 dos autos).---

b) Por se verificar a inexistência de bens penhoráveis da primitiva devedora foi preparado o projecto de reversão contra os responsáveis subsidiários (cfr. fls. 45 a 46 a 48 dos autos).---

c) O processo executivo referido em a) foi revertido contra o, aqui, reclamante, conforme despacho de reversão de 29/08/2011 (cf. fls. 67 a 68 dos autos).---

d) O reclamante foi citado do despacho de reversão em 01/09/2011 (cfr. fls. 69 a 70 dos autos).---

e) A dívida exequenda e o acrescido estão declaradas em falhas (cf. fls. 88 a 94 dos autos).---

f) Em 22/03/2013, o reclamante dirigiu um requerimento ao chefe do serviço de finanças onde suscita a nulidade da reversão e respectiva citação pedindo que seja “declarado nulo o despacho de reversão proferido contra o executado revertido A....., bem como a citação do mesmo por violação do art. 88.º do CIRE e, em consequência, o requerente seja considerado parte ilegítima nos presentes autos (cf. fls. 95 a 99 dos autos).---

g) O pedido veio a ser indeferido por despacho de 19/04/2012, notificado ao reclamante em 03/05/2013 (cf. fls. 155 a 108 dos autos).---

h) A presente reclamação foi apresentada em 13/05/2013 (cf. fls. 110 dos autos).---

6 – Apreciando.

6.1 Da alegada nulidade processual por falta de notificação do parecer do Ministério Público

Alega o recorrente (cfr. conclusões I a V das suas alegações de recurso) que a *ausência de notificação ao recorrente do parecer apresentado pelo Ministério Público constitui nulidade, nos termos do artigo 201.º do CPC*, porquanto nos *termos do artigo 3.º, n.º 3 do CPC, o Juiz deve observar e fazer cumprir ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório e a falta de notificação do parecer apresentado pelo Ministério Público viola, ainda, o princípio da proporcionalidade insito no Estado de Direito Democrático, plasmado no art. 2.º da CRP e, ainda, os princípios dos direitos fundamentais a uma tutela jurisdicional efectiva e a um processo equitativo, previsto no art. 20.º, n.º 1 a 4 da CRP.*

Vejamos.

O recorrente, então reclamante, não foi efectivamente notificado do parecer do Ministério Público proferido em 1.ª instância (a fls. 169 a 172 dos autos), no qual este magistrado se pronuncia pela procedência da excepção de *erro na forma do processo não convolável*, antes suscitada pela Fazenda Pública na sua contestação (em especial os seus números 16. a 30, a fls. 156 a 158 dos autos).

A contestação da Fazenda Pública, na qual, entre o mais, se suscitava a questão do erro na forma do processo, não convolável por intempestividade, foi oportunamente notificada ao reclamante ora recorrente – cfr. fls. 162 dos autos – que a ela respondeu no articulado de fls. 164 a 166 dos autos, e especificamente sobre a excepção de erro na forma do processo.

Não pode, pois, afirmar-se ter sido suscitada pelo Ministério Público questão que obste ao conhecimento do pedido (artigo 121.º, n.º 2 do CPPT), porque a questão do erro na forma do processo não foi suscitada pelo Ministério Público, mas pelo Representante da Fazenda Pública, nem se descortina violação do princípio do contraditório ou de qualquer outro dos princípios constitucionais invocados pelo recorrente (proporcionalidade, tutela jurisdicional efectiva e processo equitativo), porquanto foi assegurado ao recorrente oportunidade de se pronunciar sobre a excepção invocada pela Fazenda Pública, que sobre ela pôde pronunciar-se em momento anterior ao da decisão.

Improcede, pois, a arguição de nulidade processual por falta de notificação do parecer do Ministério Público, não se verificando também ofensa de qualquer dos princípios invocados pelo recorrente, porquanto a notificação do parecer do Ministério Público apenas se impõe quando este suscite excepção ou questão (nova) não previamente suscitada.

6.2 Do julgado erro na forma do processo

A decisão recorrida, a fls. 174 a 180 dos autos, julgou verificado erro na forma do processo na reclamação judicial deduzida pelo ora recorrido contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Porto – 5 que lhe indeferiu o pedido de declaração de nulidade do despacho de reversão contra si proferido, bem como da sua subsequente citação no processo executivo e declaração de que era parte ilegítima nos autos de execução, no entendimento de que o meio processual adequado ao pedido do

reclamante era a oposição à execução fiscal, não sendo possível convolar a reclamação apresentada em oposição à execução fiscal por intempestividade daquela para ser apreciada como oposição.

Para assim julgar, ponderou a decisão recorrida que (fls. 177 a 179 dos autos):

«In casu, e pela leitura atenta da petição inicial, constata-se que o reclamante pretende por em causa os pressupostos em que assentou o despacho de reversão da execução fiscal, ainda que, tal como refere o IMMP, formalmente indique que a causa de pedir é o despacho que indeferiu o pedido de nulidade do despacho de reversão.---

Efectivamente, o reclamante ataca directamente o despacho de reversão por violação do art. 88.º do CIRE, bem como de todos os actos que lhe estão subjacentes, nomeadamente a sua citação como responsável subsidiário, considerando-se parte ilegítima na execução.---

Ora, para atacar o despacho de reversão e os pressupostos em que o mesmo se escorou o reclamante dispunha de meio processual adequado, que era a oposição judicial (cf. art. 151.º e 204.º ambos do CPPT).---

É a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão.---

Por seu turno a nulidade da citação deve ser arguida dentro do prazo para a contestação, ou seja, no caso da execução fiscal, dentro do prazo para deduzir oposição à execução fiscal, que é de 30 dias a contar da citação.---

Assim, ocorre efectivamente erro na forma do processo, na medida em que a reclamação de actos não é o meio adequado para apreciar os fundamentos apresentados pelo reclamante, ora, revertido.---

(...)

No caso em apreço, não se vislumbra possível a convolação para a forma adequada – a oposição – porquanto o prazo para o efeito já se encontra esgotado.-

De facto, o reclamante após ter sido citado do despacho de reversão, em 01/09/2011, dispunha do prazo de 30 dias para deduzir oposição.---

Ora, a presente acção foi intentada em 13/05/2013, ou seja, muito para além do prazo de dedução da oposição (art. 203.º, n.º 1 alínea a) do CPPT).---

Sendo o prazo para a dedução da oposição à execução peremptório e de caducidade, o seu decurso faz extinguir o direito que se pretendia exercer (art. 493.º, n.º 1 e 3 e 496.º ambos do CPC).---

(...))»

Discorda do decidido o recorrente, quanto a existência de erro na forma do processo e quanto à impossibilidade de convolação por intempestividade, porquanto *o prazo para deduzir oposição ou reclamação estaria suspenso em face do decretamento da insolvência do Reclamante*, pelo que *se o prazo para deduzir oposição ou reclamação se encontrava e encontra ainda se encontra suspenso, qualquer reclamação ou oposição apresentada pelo Reclamante é tempestiva*.

Vejamos.

Embora a petição inicial de reclamação (a fls. 124 a 133 dos autos) seja susceptível de ser interpretada como o foi na decisão recorrida – no sentido de que o reclamante pretende fundamentalmente atacar o acto de reversão (e os subsequentes a este) –, conduzindo à conclusão de que a reclamação de acto do chefe seria meio inadequado para sindicar tal acto, ela é igualmente susceptível de ser interpretada como reagindo contra todos os actos praticados no processo de execução fiscal após a declaração de insolvência do revertido, no entendimento, expresso pelo recorrente, de que decretada a insolvência não podiam ser praticadas novas diligências executivas porquanto a tal obstava o disposto no artigo 88.º do CIRE.

Foi, aliás, neste sentido que a Administração Fiscal interpretou o requerimento de fls. 95 a 99 (integralmente reproduzido na petição inicial de reclamação), que deu origem ao Despacho reclamado, sendo certo que nem aí suscitou qualquer erro na forma do processo, como ainda, na notificação do despacho de indeferimento do requerido, indicou expressamente ao requerente que: «(...) o presente despacho é susceptível de reclamação para o Tribunal Tributário de 1.ª instância, a apresentar no prazo de 10 dias a contar da notificação, nos termos do n.º 1 do art. 277.º do CPPT» (cfr. fls. 127 dos autos).

E entre duas interpretações possíveis da petição inicial deve dar-se prevalência àquela que favoreça o conhecimento do mérito da pretensão da parte.

Assim, interpretada no sentido *supra* referido a petição de reclamação, não pode afirmar-se haver erro na forma do processo, porquanto os actos alegadamente nulos – porque praticados quando a execução devia estar suspensa em razão da declaração de insolvência do executado – são actos praticados na execução fiscal e, previamente à reclamação, o ora recorrente dirigiu ao órgão de execução fiscal requerimento no qual argui a respectiva nulidade.

Não pode, pois, manter-se a decisão sindicada no sentido do erro na forma do processo.

Não é, contudo, possível decidir no presente recurso da procedência ou improcedência da reclamação judicial, pois não se encontra fixado o necessário probatório, não sendo certo – e importando fixar –, designadamente se a insolvência singular do ora recorrente o foi ou não com âmbito limitado,

como se encontra afirmado em documentos que integram o processo de execução fiscal, pois que tal facto é, em abstracto relevante para decidir da (i)legalidade dos actos praticados.

Haverá, pois, que revogar a decisão recorrida que julgou haver erro na forma do processo, baixando os autos à 1.^a instância para que prossigam, após fixação do necessário probatório, se a tal nada mais obstar.

Pelo exposto, o recurso merece provimento.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, baixando os autos à 1.^a instância para que prossigam, se a tal nada mais obstar.

Sem custas, pois a recorrida não contra-alegou.

Lisboa, 25 de Setembro 2013 - *Isabel Marques da Silva* (relatora) - *Pedro Delgado* - *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Execução Fiscal Contra Município. Garantia. Inexigibilidade da Garantia.

Sumário:

- I — A lei impõe a instauração da execução tão logo finde o prazo de pagamento voluntário e, em regra (e a menos que o pagamento da dívida exequenda e do acrescido esteja assegurado pela constituição de garantia, pela penhora ou pela nomeação de bens à penhora), não admite a suspensão da execução fiscal (cfr. arts. 85.º, n.º 3, e 88.º, do CPPT) quando o executado deduz oposição, a não ser mediante a prestação de garantia que assegure o pagamento da totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos, o que bem se compreende uma vez que o legislador quis assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido enquanto o executado discute a legalidade ou a exigibilidade da dívida exequenda e prevenir a eventual dissipação de bens enquanto a oposição está pendente.*
- II — No entanto, a exigência da garantia não é absoluta: a lei permite que, verificadas que estejam determinadas condições, o executado seja dispensado da prestação de garantia em razão da sua situação económica ou das graves consequências que lhe adviriam dessa prestação (arts. 52.º, n.º 4, da LGT e 170.º do CPPT), como admite que não seja exigida a prestação, em razão da elevada probabilidade de sucesso da impugnação da dívida exequenda (cfr. art. 98.º, n.º 2, da LGT), como permite também que, determinados executados, em razão da sua natureza de entidades de direito público, não estejam sujeitos a essa exigência (cfr. art. 216.º do CPPT).*
- III — Nesta última situação contam-se os municípios, como decorre do disposto no art. 216.º, n.º 1, in fine: basta-lhes a mera dedução da oposição à execução fiscal para a suspensão da respectiva execução, não se lhes exigindo a prestação de garantia.*
- IV — Essa solução legislativa bem se compreende, uma vez que relativamente a essas entidades não faz sentido a exigência da prestação de garantia; por um lado, porque estão sujeitas a uma disciplina própria, que exclui o risco de dissipação ou de ocultação do património e, por outro lado, porque essa exigência poderia comprometer a prossecução das actividades de interesse público que lhe estão legalmente cometidas.*

Processo n.º 1377/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Município de Gondomar.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 475/13.8BEPRT

1. RELATÓRIO

1.1 O Município de Gondomar (a seguir Executado, Reclamante ou Recorrido), invocando o disposto nos arts. 276.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamou junto do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto da decisão da Directora de Finanças Adjunta, da Direcção de Finanças do Porto, que indeferiu o pedido – formulado na sequência da notificação que lhe foi efectuada pelo Serviço de Finanças de Gondomar, de que a isenção da garantia caducaria no final do ano, pelo que teria de pagar a dívida, prestar garantia ou requerer a dispensa da sua prestação – de que fosse declarada inexigível a prestação de garantia ou, subsidiariamente, dispensada dessa prestação, mantendo-se a suspensão do processo executivo na sequência da oposição que deduziu.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou a reclamação procedente e anulou o acto reclamado. Para tanto, em resumo, considerou que na parte final do disposto no n.º 1 do art. 216.º do CPPT se «*prevê um regime especial de suspensão da execução*» relativamente às execuções instauradas contra as autarquias locais (e outras entidades de direito público aí indicadas), nos termos do qual «*a mera dedução de oposição à execução fiscal, independentemente do seu recebimento e da prestação de garantia, paralisará a prática de actos tendentes à cobrança coerciva*», pelo que se deverá considerar que o Reclamante não tem que prestar garantia nem requerer a isenção dessa prestação.

1.3 A Fazenda Pública não se conformou com essa sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«A. A Fazenda Pública discorda da interpretação e aplicação do direito efectuada na dita sentença recorrida, por no seu entendimento não se poderem extrair do art. 216.º do CPPT as conclusões que fundamentaram a procedência da acção de seguida transcritas:

“Relativamente às execuções movidas contra autarquias locais e outras entidades de direito público, indicadas no art. 216.º, n.º 1 do CPPT, a mera dedução de oposição à execução, independentemente do seu recebimento e da prestação de garantia, paralisará a prática de actos tendentes à cobrança coerciva, como se infere da condição aí colocada de que depende a prática dos actos aí indicados.

Portanto, daqui resulta que basta a mera dedução da oposição à execução fiscal, por parte das autarquias locais, para a suspensão da respectiva execução, dispensando-se o seu recebimento ou a prestação de garantia”.

B. O art. 216.º do CPPT estipula que, quando o executado seja uma autarquia local ou outra pessoa de direito público, posteriormente à citação, se não tiver sido deduzida oposição nem efectuado o pagamento, deve ser remetida aos órgãos de representação ou gestão do executado a certidão da importância em dívida e acrescido, a fim de que aqueles possam promover o seu pagamento ou a inclusão da verba necessária no primeiro orçamento posterior.

C. O Tribunal, de acordo com a decisão exarada nesta reclamação vê nesta disposição legal o estabelecimento de um “regime especial de suspensão” que impede a AT de prosseguir com a execução ou proceder à penhora, por se encontrar pendente acção de oposição deduzida no processo executivo em causa.

D. Analisadas as páginas 10 (parte final) e 11 da sentença exarada, verificamos que o Tribunal se estriba nas palavras do Ilustre Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, no Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, anotação ao art. 216.º, Áreas Editora, 6 edição, Lisboa, 2011, página 587, contudo, entendemos que o Ilustre Conselheiro não pretendeu exprimir o sentido que pela sentença foi concluído, especificamente no que respeita à nota 3: “Como se constata pela parte final do n.º 1 deste artigo, basta que seja deduzida oposição à execução, independentemente do seu recebimento e da prestação de garantia, para deixarem de se realizar as diligências aqui previstas tendentes à cobrança coerciva da dívida

Trata-se, assim, de um regime de suspensão da execução especial, relativamente ao genericamente previsto nos arts. 169.º e 212.º do CPPT” (destacado a negrito de nossa autoria).

E. De acordo com o disposto no art. 11.º da LGT, as normas hão-de ser interpretadas de acordo com as técnicas ou cânones interpretativos usados no direito civil, sendo o art. 9.º do Código Civil o preceito fundamental, incluindo os elementos de ordem histórica, racional ou teleológica e sistemática e, de acordo com os mesmos, interpretamos o preceito legal sob análise e também o comentário do Ilustre Conselheiro como referindo, tão só, que mediante a interposição de acção de oposição (ou realização do pagamento) na execução intentada contra autarquia local ou outra pessoa de direito público, a entidade exequente fica desonerada de realizar as diligências previstas no art. 216.º n.º 1 tendentes à cobrança coerciva da dívida (“deixarem de se realizar as diligências aqui previstas”).

F. Ou seja, as diligências previstas no n.º 1 – envio da certidão da importância em dívida ao executado para que o mesmo providencie pelo pagamento ou a faça inscrever no próximo orçamento, previamente à realização da penhora –constituem em si mesmas o regime especial de suspensão da execução, e apenas têm lugar quando “não tenha sido efectuado o pagamento nem deduzida oposição no prazo posterior à citação” (destacado nosso).

G. O preceito em causa insere-se, em termos sistemáticos na Subsecção II (Da Penhora), da Secção VII (Da apreensão de bens), do Capítulo II (Do processo), do Título IV (Da execução fiscal), que abre com o art. 215.º, que tem por epígrafe “penhora, ocorrências anómalas, nomeação de bens à penhora” no qual se determina como regra que “findo o prazo posterior à citação sem que tenha sido efectuado o pagamento, procede-se à penhora”.

H. Assim, os executados podem pagar a dívida (ou deduzir oposição ou requerer pagamento em prestações ou dação em pagamento) no prazo de 30 dias subsequente à citação, apenas se procedendo à penhora findo esse prazo, nos termos do disposto no art. 215.º, n.º 1 do CPPT e encontram-se tipificados, nos termos dos artigos 169.º e 212.º do CPPT e 52.º da LGT, os termos genericamente previstos de suspensão da execução, designadamente, na circunstância de ter sido deduzida oposição à execução, sendo prestada garantia ou concedida a dispensa da sua prestação, em que findo o prazo do n.º 1 do art. 215.º, não se procede à penhora.

I. No artigo seguinte, o 216.º do CPPT, aquele que nos ocupa, foi introduzido um regime especial, relativamente à regra do 215.º, n.º 1 (findo o prazo posterior à citação sem que tenha sido efectuado o pagamento, procede-se à penhora), para os executados que sejam autarquias locais ou pessoas colectivas de direito público, estabelecendo obrigação de a entidade exequente promover, antes de realizar a penhora, determinadas diligências previstas no n.º 1 (envio da certidão da importância em dívida ao executado para que o mesmo providencie pelo pagamento ou a faça inscrever no próximo orçamento).

J. A obrigação de promover a realização destas diligências tendentes à cobrança previamente à realização da penhora, com o eventual diferimento do pagamento através da inscrição da verba necessária no primeiro orçamento a efectuar que constitui o regime especial de suspensão da execução estabelecido pelo preceito, porque a execução fica, neste entretanto, sustada no seu prosseguimento para penhora, porém, a última parte do n.º 1 do art. 216.º, concretiza que a realização de tais diligências apenas terá lugar desde que não tenha sido efectuado pagamento ou deduzida oposição.

K. Então o “regime especial de suspensão da execução” (consubstanciado em promover uma segunda oportunidade de pagamento) previsto no art. 216.º n.º 1 do CPPT, aplica-se apenas quando não tenha sido efectuado pagamento nem deduzida oposição no prazo posterior à citação e pretender que o referido artigo institui um regime especial de suspensão da execução para as situações em que tenha sido deduzida oposição, como conclui a sentença recorrida – “Portanto, daqui resulta que basta a mera dedução da Oposição à execução fiscal, por parte das autarquias locais, para a suspensão da respectiva execução, dispensando-se o seu recebimento ou a prestação de garantia” – é subverter o sentido da disposição legal analisada.

L. Inferir do dito preceito que basta a mera dedução da oposição à execução fiscal por parte das autarquias locais para suspender a respectiva execução²[Cfr. terceiro e quarto parágrafos da página 12 da sentença recorrida], como fez o Tribunal, não encontra abrigo nas técnicas ou cânones interpretativos, por carecer de correspondência nos elementos literal, teleológico e sistemático e deturpa o sentido preconizado na doutrina invocada – “como se constata pela parte final do n.º 1 deste artigo, basta que seja deduzida oposição à execução, independentemente do seu recebimento e da prestação de garantia, para deixarem de se realizar as diligências aqui previstas tendentes à cobrança coerciva da dívida” – porque no texto citado apenas se expressa que a dedução da oposição basta para que não se realizem as diligências de cobrança previstas no n.º 1 do art. 216.º (aqui previstas), não se referindo à paralisação da realização de actos tendentes à cobrança coerciva³[Cfr. segundo parágrafo da página 12 da sentença recorrida].

M. A sentença recorrida deve ser anulada, por errada interpretação e aplicação de direito, uma vez que:

- O art. 216.º do CPPT não estabelece a inexigibilidade da prestação de garantia ao executado, com a suspensão do PEF, pelo tempo em que a oposição se encontrar pendente, sem que seja prestada garantia ou concedida dispensa da sua prestação a requerimento do executado.

Termos em que, deve ser dado provimento ao recurso, revogando-se a douta sentença recorrida» (1).

1.4 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.5 O Recorrido contra alegou, requerendo a título subsidiário a ampliação do objecto do recurso. Resumiu a alegação em conclusões do seguinte teor:

«i. A douta Sentença em apreço não merece censura devendo ser mantida nos seus exactos termos;

ii. De acordo com o artigo 216.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, basta que o Município deduza oposição à execução fiscal – como sucedeu no caso em apreço e é expressamente reconhecido pela Administração tributária na decisão em apreço –, para que execução seja suspensa, sustando-se todas as diligências tendentes à cobrança da dívida.

iii. Com efeito, “Como se constata pela parte final do n.º 1 deste artigo, basta que seja deduzida oposição à execução, independentemente do seu recebimento e da prestação de garantia, para deixarem de se realizar as diligências aqui previstas tendentes à cobrança coerciva da dívida. Trata-se, assim, de

um regime de suspensão da execução especial, relativamente ao genericamente previsto nos arts. 169.º e 212.º do CPPT”(SOUSA, JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário, III Volume, página 587, Áreas Editora).

iv. Conforme a posição defendida pelo Recorrido, a Sentença objecto de contestação presente recurso, não merecendo qualquer censura, veio concluir pela inexigibilidade de prestação da garantia, com fundamento no artigo 216.º do CPPT. Pois “as autarquias locais estão dispensadas de prestar garantia, suspendendo-se a execução com simples apresentação da Oposição”.

v. Verifica-se, pois, que a Sentença em apreço limitou-se a aplicar a Lei aos factos, tendo feito o único julgamento possível, pelo que não merece qualquer censura devendo ser mantida nos seus exactos termos.

vi. Conforme referido supra, a douda Sentença recorrida, em face da – correcta – solução alcançada, não conheceu todos os fundamentos avançados pelo ora Recorrido na sua petição inicial, designadamente, a violação da lei, a verificação dos pressupostos para dispensa de constituição de garantia e a incompetência do autor da decisão de indeferimento do pedido apresentado pelo Recorrido.

vii. Pelo que, a título subsidiário, e prevenindo a necessidade da sua apreciação, o ora Recorrido requer a ampliação do objecto do recurso, em conformidade com o disposto no artigo 684.º-A, n.º 1 do Código de Processo Civil, aplicado ex vi do artigo 1.º, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, com o seguinte fundamento, não apreciado em primeira instância, e que quer, agora, caso tal se venha a mostrar necessário, ver apreciado para sustentar a anulação do Despacho ora em apreço, sendo certo que a apreciação por parte deste Venerando Tribunal, destes vícios, sempre se afigura resultar do artigo 715.º, n.º 2, do Código do Processo Civil.

viii. No caso concreto, não está em causa, em bom rigor, a dispensa de prestação de garantia, mas a sua inexigibilidade em função da qualidade da Autora.

ix. Em face do que se deixa exposto, a anterior decisão de suspensão do processo de execução fiscal sem prestação de garantia não é susceptível de caducidade à luz do disposto nos n.ºs 4 e 5, do artigo 52.º, da LGT tendo este dispositivo legal sido violado no despacho cuja legalidade se contesta e que, também por este motivo é ilegal, não se podendo manter na ordem jurídica.

x. A ratio subjacente à obrigação de prestação de garantia para suspensão de processo de execução fiscal é a de salvaguardar os créditos do exequente – o Estado – nas situações em que os devedores optam por discutir a legalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda.

xi. O caso concreto é, no entanto, caracterizado por, quer o credor, quer o devedor assumirem natureza pública, prosseguindo interesses e objectivos convergentes.

xii. Inexiste, pois, o risco que motivou o legislador a impor a prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal.

xiii. Com efeito, o Município não vai, como é óbvio, desaparecer ou dissipar património, sendo o mesmo público e gerido em função dos mesmos interesse do Estado credor.

xiv. Verifica-se, pois, a situação singular de o credor ser o “Estado Central” e o devedor o “Estado Local”, mas não deixa de ser o Estado pelo que na cobrança do alegado “crédito” vai-se verificar um aumento da “res publica” por contrapartida da mesma “res publica”.

xv. Mas mais: ao contrário do que se verificava na data em que foi suspenso o processo sem prestação de garantia, o presente caracteriza-se, como é facto público e notório, por uma grande incerteza económica e de, quase, impossibilidade de acesso ao crédito.

xvi. Ora se a este estado de coisas se adicionar a exigência de garantia idónea para suspensão da presente execução fiscal estar-se-á a criar um entrave adicional e intransponível à obtenção de crédito por parte do Município Executado que inviabilizará a prossecução dos interesses públicos da sua responsabilidade.

xvii. Com efeito, no enquadramento actual é imperioso assegurar a regularidade e estabilidade financeiras do Município, na medida em que este está adstrito ao cumprimento escrupuloso do orçamento aprovado e uma derrapagem; no valor da garantia em apreço, pode custar aos munícipes a perda significativa da qualidade de vida, situação de consequência irreversíveis.

xviii. A prestação de garantia desnecessária como vimos e que, como tal, constitui medida desproporcional e violadora do artigo 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, 55.º da LGT e 5.º, n.º 2, do CPA, provocaria, atenta a situação económica da República Portuguesa e da própria Autora, danos de imagem acrescidos e entraves à, já de si difícil, obtenção de crédito que poderá inviabilizar, prejudicando-o de forma irreparável, a prossecução de actividades de interesse público da sua responsabilidade. Para além do mais, e como é do conhecimento público as entidades bancárias não se mostram disponíveis para prestar garantia no montante da dívida exequenda.

xix. Por último, importa sublinhar que a Administração tributária não logra demonstrar que o Autor se tenha colocado em situação de impossibilidade de prestação de garantia, o que sempre seria impossível por não corresponder à verdade dos factos, o que se invoca.

xx. Na verdade, e como demonstrado pelo Recorrido, não obstante a crise sem precedentes que atravessa sempre se pautou pela prudente e cuidada gestão do seu património e dos seus activos, com

vista ao escrupuloso cumprimento dos seus deveres, não lhe podendo ser imputada a impossibilidade de prestação de garantia.

xxi. Acresce que, sobre esta matéria a jurisprudência tem sustentado que, se deve operar, neste âmbito, a uma verdadeira inversão do ónus da prova: uma vez demonstrado o preenchimento de um dos dois primeiros pressupostos de aplicação do artigo 52.º, n.º 4 da Lei Geral Tributária, é sobre a Administração tributária que impende a prova do facto positivo de que a insuficiência ou inexistência de bens do Executado é imputável a este último, por os ter dissipado em prejuízo dos credores.” (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15 de Maio de 2007, proferido no processo n.º 1780/07), o que a Administração tributária, no caso vertente não logrou fazer (nem, como resulta do supra exposto, poderia demonstrar).

xxii. Em face do exposto, deverá o processo de execução fiscal n.º 1783200701009877 continuar suspenso, até ao trânsito em julgado da decisão no processo de Oposição n.º 1315/07.2BEPRT, com dispensa de prestação de garantia.

xxiii. De acordo com o disposto no artigo 150.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, “É competente para a execução fiscal a administração tributária através do órgão periférico local”.

xxiv. A decisão do pedido de dispensa de prestação de garantia apresentada pelo recorrido foi proferido pela Senhora Directora de Finanças Adjunta, da Direcção de Finanças do Porto.

xxv. Na referida decisão conforme resulta da informação que sustenta essa mesma decisão, refere-se que a competência para sua prolação é do órgão periférico regional na medida em que a quantia exequenda excede 500 unidades de conta:

xxvi. [em branco no original]

xxvii. Admitindo que a Senhora Directora de Finanças Adjunta considera aplicável o disposto no artigo 197.º n.º 2, do CPPT, importa referir que esta disposição legal define, apenas, a competência para os pedidos de pagamento em prestações.

xxviii. A competência para o pedido de dispensa de garantia não se mostra abrangida pela supra referida disposição legal mas antes pelo disposto nos artigos 170.º, n.º 1, e 149.º e 150.º, todos do CPPT, e que atribuem competência para este efeito ao órgão periférico ou local, ou seja, o Serviço de Finanças.

xxix. Em suma, o artigo 170.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, atribui a competência para apreciar os pedidos de dispensa de prestação de garantia, no âmbito da execução fiscal, independentemente do valor em dívida, ao órgão de execução fiscal.

xxx. Em face do anteriormente exposto deverá concluir-se que a Senhora Directora de Finanças Adjunta, da Direcção de Finanças do Porto, é incompetente para a prolação da decisão cuja legalidade se contesta, pelo que é a mesma é ilegal, devendo ser anulada em conformidade.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis, sempre com o duto suprimento de Vossas Exce-lências, deverá o presente recurso ser julgado improcedente, e assim, confirmada a douda sentença recorrida que determinou a anulação do despacho da Senhora Directora de Finanças Adjunta, da Direcção de Finanças do Porto, de 21 de Dezembro de 2012, por forçado qual foi indeferido o pedido de renovação da dispensa de prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal n.º 1783200701009877.

Assim não se entendendo, o que por mera cautela de Patrocínio se admite, requer-se, a título subsidiário, que seja determinada a ampliação do objecto do recurso, ao abrigo dos n.ºs 1 e 2, do artigo 684.º-A e 715.º do Código do Processo Civil nos termos supra expostos, assim se concluindo pela anulação do supra referido despacho da Senhora Directora das Finanças adjunta, do Porto, de 21 de Dezembro de 2012».

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo e dada vista ao Ministério Público, a Procuradora-Geral Adjunta após o seu visto.

1.7 Dispensaram-se os vistos dos Juizes adjuntos, atento o carácter urgente do processo.

1.8 As questões suscitadas no recurso são as de saber

(i) se (a sentença fez correcto julgamento quando considerou que) as autarquias locais não estão sujeitas à prestação de garantia para obterem a suspensão da execução fiscal após a dedução de oposição e até que esta esteja decidida (questão suscitada pela Recorrente); na negativa, haverá que apreciar as questões suscitadas pelo Recorrido em sede de ampliação do objecto do recurso, quais sejam as de saber

(ii) se é aplicável ao caso sub judice a figura da caducidade da isenção da prestação de garantia prevista 52, n.ºs 4 e 5, da LGT, uma vez que a situação será, não de isenção da prestação de garantia, mas de inexigibilidade de prestação de garantia; sem prescindir,

(iii) se a alteração legislativa de que resultou a caducidade da isenção da prestação de garantia (introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) é aplicável ao caso subjudice, o que passa por indagar da aplicação dessa nova redacção no tempo;

(iv) se a Directora de Finanças Adjunta tinha competência para a prática do acto reclamado.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

- «1. Em 12.04.2001, no Serviço de Finanças (SF) de Gondomar foi instaurado o PEF n.º 1783200701009877, contra o reclamante Município de Gondomar (fls. 1 e ss.);
2. Por dívidas à Direcção Geral de Desenvolvimento Regional, no montante de €6.222.828,00;
3. A Reclamante deduziu a Oposição que corre termos neste Tribunal, sob o n.º 1315/07 (sitaf);
4. Em 17.05.2007 a Reclamante requereu ao OEF a suspensão da execução fiscal com dispensa da prestação de garantia (fls. 41 e ss);
5. Por despacho do Chefe do SE de Gondomar, de 21.05.2007, foi deferida a pretensão da reclamante (fls. 133);
6. Por ofício de 08.11.2012 o OEF notificou a Reclamante, informando-a que a isenção de garantia caducaria em 31.12.2012, pelo que teria de pagar a dívida, prestar garantia ou requerer a isenção da prestação (fls. 235 e ss.);
7. Em 27.11.2012 a reclamante requereu ao OEF que considerasse inexigível a prestação de garantia ou subsidiariamente a sua dispensa para suspensão da execução (fls. 290 e ss.);
8. Por despacho da Directora de Finanças Adjunta, de 21.12.2012, foi indeferida a pretensão da Reclamante (fls. 239 e ss.);
9. Do referido despacho consta o teor seguinte: Concordo. Indefiro o pedido. Notifique.
10. A anteceder aquela decisão encontra-se a informação de fls. 239 verso e 240 cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, para todos os efeitos legais;
11. Deste despacho o reclamante deduziu a presente reclamação;
12. Por despacho da Directora de Finanças Adjunta, de 13.02.2013, foi mantido o despacho reclamado (fls. 303)».

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Numa execução fiscal instaurada contra o Município de Valongo, este deduziu oposição à execução e pediu a dispensa da prestação de garantia, que lhe foi concedida no ano de 2007 pelo Chefe do Serviço de Finanças de Valongo (cfr. n.ºs 1. a 5. dos factos provados).

Ulteriormente, em 2012, o órgão da execução fiscal notificou o município de que a isenção da garantia caducaria no final desse ano, motivo por que deveria pagar a dívida, prestar garantia ou requerer a isenção da prestação (cfr. n.º 6. dos factos provados).

Na sequência dessa notificação, o município pediu ao órgão da execução fiscal que considerasse inexigível a prestação de garantia ou, subsidiariamente, que o dispensasse dessa prestação e mantivesse suspensa a execução. O pedido foi apreciado e decidido pela Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças do Porto que, em síntese, entendeu que não se verificavam os pressupostos de que o n.º 4 do art. 52.º da Lei Geral Tributária (LGT) faz depender a isenção da prestação de garantia (cfr. n.ºs 7. a 10. dos factos provados).

O Executado reclamou judicialmente dessa decisão e conseguiu a sua anulação. A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, anuindo à primeira ordem de fundamentos invocados pelo Reclamante, considerou que as autarquias locais estão sujeitas a um regime especial quando sejam executadas no âmbito da execução fiscal: esse regime contempla a possibilidade de suspensão do processo executivo com base na mera dedução de oposição, não lhes sendo exigível a prestação de garantia, como decorre do disposto no art. 216.º, n.º 1, do CPPT.

A Fazenda Pública interpôs recurso da sentença para este Supremo Tribunal Administrativo, sustentando que a sentença faz errada interpretação do n.º 1 do art. 216.º do CPPT. Se bem interpretamos a motivação do recurso, a Fazenda Pública sustenta que aquela norma legal não tem o alcance que a sentença lhe conferiu, qual seja o de que a dedução da oposição pelas entidades enumeradas no n.º 1 daquele artigo tem como efeito a suspensão da execução, independentemente da prestação de garantia, que não é exigível àquelas entidades.

Em contra alegações o Recorrido, para além de pugnar pela manutenção da sentença, que considera fazer a melhor interpretação do disposto no art. 216.º do CPPT, requereu subsidiariamente a ampliação do âmbito do recurso, pedindo que, se necessário, sejam agora conhecidas as questões de que a sentença não conheceu, porque prejudicadas pela solução que adoptou, e que respeitam à ilegalidade do acto reclamado. A saber: ilegalidade (i) por não lhe ser aplicável o regime da caducidade da isenção da prestação de garantia, uma vez que a situação em causa é de inexigibilidade da prestação de garantia, e não de isenção da sua prestação; sem prescindir, ilegalidade (ii) por indevida aplicação no tempo do regime da caducidade da isenção da prestação da garantia, que apenas foi introduzido pela Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro); ilegalidade (iii) por incompetência da Directora de Finanças Adjunta para a prática do acto reclamado.

Assim, as questões a apreciar e decidir são as que deixámos enunciadas em 1.8.

2.2.2 DA SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL POR FORÇA DA DEDUÇÃO DE OPOSIÇÃO

Como é sabido, tão logo finde o prazo para o pagamento voluntário, é extraída pelos serviços competentes a certidão de dívida e remetida ao órgão periférico local competente, o qual, com base nessa certidão, instaura e promove a tramitação da execução fiscal, sendo considerado órgão de execução fiscal (arts. 88.º, n.ºs 1 e 4, 148.º, n.º 1, alínea a), 149.º, 150.º, n.º 1, e 152.º, n.º 1, do CPPT).

A execução fiscal, como decorre do n.º 3 do art. 36.º da LGT ⁽²⁾ e está previsto no n.º 3 do art. 85.º do CPPT ⁽³⁾, não pode ser suspensa, a não ser nas situações em que a lei expressamente o permite ⁽⁴⁾.

Nos termos do disposto no art. 212.º do CPPT, «[a] oposição suspende a execução, nos termos do presente Código». No entanto, em regra, a suspensão da execução fiscal no caso de dedução ⁽⁵⁾ da oposição, depende do condicionalismo previsto nos arts. 52.º da LGT e 169.º do CPPT, ou seja, da constituição ou prestação de garantia, nos termos dos arts. 195.º e 199.º, ou da realização de penhora que garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido ou de terem sido nomeados bens à penhora pelo executado no prazo referido no n.º 6 do art. 199.º do CPPT, que sejam suficientes para aquele efeito (n.º 4 do mesmo artigo).

Bem se compreende, em face da natureza das dívidas que podem ser cobradas no processo de execução fiscal (cfr. art. 148.º do CPPT) e do interesse público subjacente à sua cobrança, que o legislador tenha sido particularmente exigente quanto às condições para a suspensão da execução fiscal, designadamente exigindo, em regra, que, se o pagamento da dívida exequenda e do acrescido não estiver já garantido, seja prestada garantia para suspender a execução fiscal na sequência da dedução de oposição. O legislador pretendeu assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido caso o executado não tenha sucesso na discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda, prevenindo o direito do credor (o Estado) contra a eventual alienação ou dissipação de património do executado ⁽⁶⁾ enquanto a oposição está pendente.

No entanto, a exigência da prestação de garantia não é absoluta. Há, desde logo, a possibilidade legal de, verificadas que estejam determinadas condições, o executado ser dispensado da prestação de garantia em razão da sua situação económica («manifesta falta de meios económicos») ou das graves dificuldades económicas («prejuízo irreparável») que lhe possam advir da prestação da garantia (cfr. 52.º, n.º 4, da LGT ⁽⁷⁾ e 170.º do CPPT). O legislador admitiu também a atribuição de efeito suspensivo à execução fiscal, independentemente da prestação de garantia, em razão da elevada probabilidade de sucesso da impugnação administrativa ou judicial da liquidação ⁽⁸⁾, quando esta se siga à fixação da matéria tributável e na parte em que o perito independente e o perito nomeado do contribuinte tenham dado pareceres conformes em sentido contrário ao decidido no acto de fixação ⁽⁹⁾ (cfr. art. 92.º, n.º 8, da LGT ⁽¹⁰⁾). A lei permite ainda que determinados executados, em razão da sua natureza, não estejam sujeitos a essa exigência – prestação de garantia – para conseguirem a suspensão da execução enquanto a oposição estiver pendente. É o que resulta do disposto no art. 216.º do CPPT, que estipula:

«1 - Se o executado for alguma autarquia local ou outra entidade de direito público, empresa pública, associação pública, pessoa colectiva de utilidade pública administrativa ou instituição de solidariedade social, remeter-se-á aos respectivos órgãos de representação ou gestão certidão da importância em dívida e acrescido, a fim de promoverem o seu pagamento ou a inclusão da verba necessária no primeiro orçamento, desde que não tenha sido efectuado o pagamento nem deduzida oposição no prazo posterior à citação.

2 - A ineficácia das diligências referidas no número anterior não impede a penhora em bens dela susceptíveis».

Em anotação a este artigo, diz JORGE LOPES DE SOUSA, designadamente, o seguinte:

«2 – Execução contra entidades de direito público

Prevê-se neste artigo um regime especial para execução coerciva contra autarquia local e outras pessoas colectivas de direito público, que se consubstancia em dar uma segunda oportunidade à entidade executada para efectuar o pagamento, eventualmente com diferimento, através da inscrição da verba necessária no primeiro orçamento a efectuar.

É um regime que se justifica, por um lado, em face dos fins de interesse público visados por aquelas entidades e, por outro, pela capacidade económica que, normalmente, tais entes têm para satisfazer as dívidas fiscais.

Assim, quando não é feito o pagamento na sequência da citação, no prazo previsto para a oposição, nem esta é deduzida, é remetida aos órgãos de gestão da entidade executada uma certidão da importância em dívida e acrescido, a fim de promoverem o pagamento ou fazerem inscrição da mesma no primeiro orçamento subsequente.

Se tal pagamento ou inscrição não forem efectuados, pode proceder-se à penhora, com as restrições genericamente impostas à penhorabilidade de bens do domínio público [art. 822.º, alínea b), do CPC] e bens que se encontrem especialmente afectados à realização de fins de utilidade pública (art. 823.º, n.º 1, do CPC).

3 – Regime especial de suspensão da execução

Como se constata pela parte final do n.º 1 deste artigo, basta que seja deduzida oposição à execução, independentemente do seu recebimento e da prestação de garantia, para deixarem de se realizar as diligências aqui previstas tendentes à cobrança coerciva da dívida

Trata-se, assim, de um regime de suspensão da execução especial, relativamente ao genericamente previsto nos arts. 169.º e 212.º do CPPT» (11).

Sustenta a Recorrente que a regulamentação prevista no art. 216.º do CPPT – que admite constituir um regime especial de suspensão da execução fiscal no caso de o executado ser uma das entidades enumeradas no n.º 1 daquele artigo (12) – não tem o alcance que lhe foi conferido pela sentença recorrida, qual seja o de que a mera dedução de oposição suspende a execução fiscal, independentemente da prestação de garantia.

Na tese da Recorrente, o regime especial de suspensão aí previsto é apenas para as situações em que não tenha havido oposição e resume-se ao seguinte: nessas situações, o órgão da execução fiscal não deve avançar para a penhora sem previamente cumprir com as diligências aí previstas, ou seja, remeter aos órgãos de gestão da entidade executada uma certidão da importância em dívida e acrescido, a fim de promoverem o pagamento ou fazerem inscrição da mesma no primeiro orçamento subsequente.

Para a Recorrente, considerar, como considerou a sentença com base no n.º 1 do art. 216.º do CPPT, que, nos casos em que foi deduzida oposição à execução fiscal, esta se suspende pela mera apresentação da oposição, independentemente da prestação de garantia, constitui uma interpretação errónea do preceito legal. Na tese da Recorrente, se foi deduzida oposição, o órgão da execução fiscal fica desobrigado de, previamente à penhora, remeter aos órgãos de gestão da entidade executada uma certidão da importância em dívida e acrescido, a fim de estes promoverem o pagamento ou fazerem inscrição da mesma no primeiro orçamento subsequente; e nada mais: a dedução da oposição, por si só, não determina a suspensão da execução fiscal, designadamente, não obsta à imediata realização da penhora.

Não concordamos e entendemos que a sentença fez a melhor interpretação da lei.

De acordo com o referido art. 216.º do CPPT, no caso de execução fiscal contra uma das entidades enumeradas no n.º 1, as diligências de cobrança coerciva iniciam-se pelas diligências aí referidas e só se estas fracassarem se passa à penhora.

É certo, como salienta a Recorrente, que, caso tenha sido deduzida oposição à execução fiscal, essas diligências não terão lugar; mas (e é neste ponto que não discordamos da Recorrente) não só essas diligências, como todas as demais tendentes à cobrança coerciva enquanto a oposição não estiver finda. Isso mesmo é salientado por JORGE LOPES DE SOUSA, que afirma sem margem para dúvida: «*No que concerne às execuções movidas contra autarquias locais e outras entidades de direito público, indicadas no art. 216.º, n.º 1, do CPPT, a mera dedução de oposição à execução, independentemente do seu recebimento e da prestação de garantia, paralisará a prática de actos tendentes à cobrança coerciva, como se infere da sua parte final*» (13).

Na verdade, nenhum sentido faria dispensar a prática dessas diligências, que o legislador entendeu deverem preceder a penhora (como uma segunda oportunidade de pagamento), e permitir a realização da própria penhora. Aliás, daí resultaria uma penalização injustificada da entidade pública executada em virtude do exercício do direito de oposição.

E bem se compreende por que o legislador entendeu que, no caso de serem executadas as entidades de direito público enumeradas no n.º 1 do art. 216.º do CPPT, a mera dedução de oposição à execução fiscal suspende a execução fiscal, não se exigindo a prestação de garantia. É que, relativamente a essas entidades, porque estão sujeitas a uma disciplina própria e porque se não coloca a possibilidade de dissipação ou de ocultação do património, não faz sentido a exigência da prestação de garantia que, ademais, poderia comprometer a prossecução das actividades de interesse público que lhe estão legalmente cometidas.

Afigura-se-nos ser esta a melhor interpretação do art. 216.º do CPPT, sabido que na tarefa hermenêutica, para além do elemento gramatical, que constitui ponto de partida e limite para extrair o sentido da norma (14), há ainda e sobretudo que atender ao elemento lógico, exigindo este, designadamente, que se considere o fim visado pelo legislador ao elaborar a norma (elemento teleológico) e que se atente nas demais disposições que regulam a suspensão da execução fiscal por efeito da dedução da oposição, designadamente a fim de perscrutar a compreender o lugar que aí ocupa a norma interpretanda (elemento sistemático), sendo que apenas da conjugação de todos esses elementos interpretativos surgirá o verdadeiro sentido da norma (15), sendo o elemento decisivo a «*unidade do sistema*», nos termos do n.º 2 do art. 9.º do Código Civil.

Assim, relativamente ao elemento literal, diremos que o mesmo não obsta à interpretação adoptada na sentença recorrida, que também nós subscrevemos, e, pelo contrário, até parece dar-lhe apoio, na medida em que, ao afirmar que sendo deduzida oposição deixam de se praticarem actos que devem preceder a penhora, comporta o entendimento, por maioria de razão, de que também não haverá lugar a esta.

Mas é do ponto de vista da teleologia da norma e da unidade do sistema que extraímos o entendimento de que do art. 216.º do CPPT resulta que a oposição deduzida por uma das entidades de direito público referidas no n.º 1 daquele artigo suspende a execução fiscal, não sendo exigível para esta suspensão que seja prestada garantia.

Na verdade, admitindo a lei, como admite, a dispensa da prestação de garantia (arts. 52.º, n.º 4, da LGT e 170.º do CPPT) e até a sua não exigibilidade no caso previsto no n.º 8 do art. 92.º da LGT, não faria sentido que a lei impusesse àquelas entidades de direito público a prestação de garantia para a suspensão da execução fiscal na sequência da dedução de oposição. Relativamente a essas entidades, não se verificam os motivos justificativos dessa exigência e, pelo contrário, existem relevantes motivos de interesse público no sentido da inexigibilidade.

Poderá, é certo, questionar-se a “inserção sistemática” do preceito, como o faz a Recorrente. Reconhecemos, seria mais ajustada a inclusão da norma na Secção VII do Capítulo I do Título IV do CPPT, mas esse argumento será aquele a que deve conceder-se menor relevância e que, por si só, nunca será decisivo. Aliás, salvo o devido respeito, não são raros os casos de menos feliz inserção sistemática de normas no CPPT ⁽¹⁶⁾.

Assim, concluímos que a sentença recorrida não merece censura.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A lei impõe a instauração da execução tão logo finde o prazo de pagamento voluntário e, em regra (e a menos que o pagamento da dívida exequenda e do acrescido esteja assegurado pela constituição de garantia, pela penhora ou pela nomeação de bens à penhora), não admite a suspensão da execução fiscal (cf. arts. 85.º, n.º 3, e 88.º, do CPPT) quando o executado deduz oposição, a não ser mediante a prestação de garantia que assegure o pagamento da totalidade do crédito exequenda e legais acréscimos, o que bem se compreende uma vez que o legislador quis assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido enquanto o executado discute a legalidade ou a exigibilidade da dívida exequenda e prevenir a eventual dissipação de bens enquanto a oposição está pendente.

II - No entanto, a exigência da garantia não é absoluta: a lei permite que, verificadas que estejam determinadas condições, o executado seja dispensado da prestação de garantia em razão da sua situação económica ou das graves consequências que lhe adviriam dessa prestação (arts. 52.º, n.º 4, da LGT e 170.º do CPPT), como admite que não seja exigida a prestação, em razão da elevada probabilidade de sucesso da impugnação da dívida exequenda (cf. art. 98.º, n.º 2, da LGT), como permite também que, determinados executados, em razão da sua natureza de entidades de direito público, não estejam sujeitos a essa exigência (cf. art. 216.º do CPPT).

III - Nesta última situação contam-se os municípios, como decorre do disposto no art. 216.º, n.º 1, ir fine: basta-lhes a mera dedução da oposição à execução fiscal para a suspensão da respectiva execução, não se lhes exigindo a prestação de garantia.

IV - Essa solução legislativa bem se compreende, uma vez que relativamente a essas entidades não faz sentido a exigência da prestação de garantia; por um lado, porque estão sujeitas a uma disciplina própria, que exclui o risco de dissipação ou de ocultação do património e, por outro lado, porque essa exigência poderia comprometer a prossecução das actividades de interesse público que lhe estão legalmente cometidas.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

*

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

(¹) (Porque usamos o itálico na transcrição, as partes que no original estavam em itálico surgem aqui em tipo normal, a fim de se respeitar o destaque que lhes foi concedido pela Recorrente.

As notas de rodapé do original, foram transcritas no próprio texto entre parêntesis rectos.)

(²) A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei».

(³) «A concessão de moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamentos de responsabilidade tributária subsidiária».

(⁴) Esta proibição de suspensão da execução fiscal é «um afloramento do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, genericamente enunciado no art. 30.º da LGT, que proíbe à administração tributária, fora de casos especialmente previstos, retardar a cobrança dos tributos» (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 3 ao art. 85.º, págs. 694/695).

(⁵) A sentença afirma que «não é a mera dedução da oposição que suspende a execução, sendo necessário que ela seja recebida, como se refere no n.º 5 daquele art. 169.º». No entanto, tal afirmação, válida à luz da redacção original do art. 169.º

- cujo n.º 5 dizia «Se for recebida a oposição à execução, aplicar-se-á o disposto nos n.ºs 1, 2 e 3» –, já não colhe após a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 18 de Abril, que alterou os n.ºs 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11 daquele artigo. Hoje, o n.º 9 do referido artigo dispõe: «Se for apresentada oposição à execução, aplicar-se-á o disposto nos n.ºs 1 a 7».

(6) Nos termos do disposto no art. 601.º do Código Civil e no art. 821.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, respectivamente, «pelo cumprimento da obrigação respondem todos os bens do devedor susceptíveis de penhora, sem prejuízo dos regimes especialmente estabelecidos em consequência da separação de patrimónios» e «estão sujeitos à execução todos os bens do devedor susceptíveis de penhora que, nos termos da lei substantiva, respondem pela dívida exequenda».

(7) «A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado».

(8) Como diz JORGE LOPES DE SOUSA, «[a]razão de ser desta norma é a de que, perante tal concordância dos peritos no sentido de uma determinada parte da matéria colectável fixada não dever ser considerada, há uma forte probabilidade de ser errada a decisão de fixação e, por isso, é curial esperar pela decisão final do processo em que se impugna a quantificação para executar o acto de liquidação» (ob. cit., volume III, anotação 17 ao art. 169.º, pág. 225).

(9) Neste sentido, vide DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita, 4.ª edição, 2012, anotação 7 ao art. 92.º, pág. 816.

(10) «No caso de o parecer do perito independente ser conforme ao do perito do contribuinte e a administração tributária resolver em sentido diferente, a reclamação graciosa ou impugnação judicial têm efeito suspensivo, independentemente da prestação de garantia quanto à parte da liquidação controvertida em que aqueles peritos estiveram de acordo».

(11) Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotações 3 e 4 ao art. 216.º, pág. 587.

(12) Note-se que, para além das autarquias locais, também as demais entidades de direito público aí referidas, relativamente às quais há que ter conta as alterações legislativas ocorridas após a entrada em vigor do CPPT (em 1 de Janeiro de 2000, nos termos do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, diploma que o aprovou), estão, todas elas, sujeitas a uma disciplina própria de prossecução de interesses públicos e que o Estado assegura, mesmo que subsidiariamente, o pagamento das respectivas dívidas.

(13) Ob. e vol. cit., anotação 16 ao art. 169.º, pág. 225.

(14) Com a função de «eliminar aqueles sentidos que não tenha qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer “correspondência” ou ressonância nas palavras da lei» (BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1983, págs. 182 e 189).

(15) Cfr. BAPTISTA MACHADO, Idem, págs. 175 a 192.

(16) O exemplo mais flagrante será o das medidas cautelares a favor do contribuinte, rectius, do obrigado tributário, norma que surge “perdida” no n.º 6 do art. 147.º do CPPT, artigo que tem como epígrafe «Intimação para um comportamento» e se encontra inserida no Capítulo VI – «Da intimação para um comportamento» – da Secção V – «Da impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária». Sobre a questão, JORGE LOPES DE SOUSA, Cadernos da Justiça Administrativa, n.º 54, pág. 72.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Reclamação de actos praticados pelo OEF. Prazo da reclamação.

Sumário:

A reclamação a que se refere o art. 276º do CPPT deve ser deduzida no prazo de 10 dias após a notificação da respectiva decisão e o OEF poderá, ou não, revogar o acto reclamado, no prazo de 10 dias (nº 2 do art. 277º do CPPT).

Processo n.º 1378/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos e habilitada como sucessora para prosseguir com a demanda, por óbito de B....., recorre da decisão que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, rejeitou a reclamação apresentada, nos termos do artigo 276º do CPPT, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0906200801004107 a correr no Serviço de Finanças de Estremoz e em que era pedida a anulação da venda judicial.

1.2. A recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A. Nos autos em apreço, notificado o reclamante da marcação de venda judicial de bens imóveis da sua propriedade, foi apresentada reclamação nos termos do disposto no art. 276º do CPPT, tendo sido requerida a anulação da venda judicial.

B. No pretérito dia 15/09/2010, o ainda reclamante originário remeteu aos autos requerimento no qual pugnou pelo indeferimento da excepção invocada pelo DRFP, porquanto, nos autos estamos em face de uma reversão fiscal por estarem materialmente vertidos os pressupostos legais de facto de tal figura – o que reiteramos.

C. O reclamante originário foi sócio e gerente da executada originária, sendo que, nos presentes autos verifica-se que o bem imóvel em venda judicial é propriedade exclusiva do reclamante e não da executada – impõe-se reconhecer que o bem imóvel em causa, propriedade da reclamante, está, por meio da venda judicial, a ser afecto ao pagamento de dívidas de pessoa diversa.

D. Da própria sentença consta a menção, a fls. ..., na pronúncia do Ilustre Procurador da Republica de que não foi operada a reversão nos autos, pugnámos como hoje pugnamos que os actos praticados pela Fazenda Pública corporizam uma reversão fiscal, sem que a mesma tenha seguido os termos e procedimentos legais.

E. Ou seja, formalmente a referida reversão não ocorreu, materialmente, estamos perante um procedimento de reversão.

F. In casu, estamos perante a penhora de um bem pertencente à esfera patrimonial de um dos sócios, bem que nada tem a ver com o acervo societário, pelo que, não pode tal bem responder pelas dívidas da sociedade.

G. Tal reversão é, por omissão do procedimento legal previsto para tal situação, indevida, devendo ser rejeitada *in totum* a conduta assumida pela Fazenda Pública, não pode o SF concretizar a venda judicial de um bem de terceiro, pois que o proprietário do imóvel é alheio e estranho às dívidas sob cobrança coerciva.

H. A devedora originária, sociedade comercial, deverá responder pelas dívidas que lhe são imputadas, devendo o SF, na qualidade de credor, aliás, credor com prerrogativas e poderes de conhecimento especiais, proceder à comprovação da inexistência de bens do acervo societário para pagamento da referida dívida – o que não aconteceu.

I. Sendo que, são os activos da sociedade que deverão responder pelas respectivas dívidas, para que possa ocorrer de modo diverso impõe-se que o SF competente lance mão do procedimento de reversão, o qual principia por um projecto, com faculdade de pronúncia do projectado revertido, bem como notificação da decisão.

J. Assim, nestes autos procedeu-se ao sacrifício de bens de terceiro para pagamento de dívidas da executada, o que ocorreu com inobservância dos procedimentos e preceitos legais.

K. Considerando o teor da reclamação apresentada impõe-se o reconhecimento da excepção dilatória de ilegitimidade para os autos, não podendo o património em causa responder por dívidas da executada, a qual é pessoa diversa do reclamante.

L. Não o sendo como referimos no ponto imediatamente supra impõe-se o reconhecimento de nulidade do procedimento, pois estaremos em face de uma reversão fiscal sem que tenha sido observada a forma e os preceitos legais que a regem, facto que fará soçobrar *in totum* o teor da mesma.

M. A manter a posição expendida pela SF fica por explicar a licitude do acto efectuado por aquela de executar o bem, quando inexistente título que permita afectar o bem ao pagamento da dívida *in casu*.

N. No caso “*sub judice*” estamos face a uma decisão que conheceu “*de meritis*”, por pugnar pela procedência de excepção peremptória, deverá face ao teor do artigo 659º, n.º 2 do C.P.C., deveria o Tribunal “*a quo*” discriminar os factos que considera provados aplicando “*a posteriori*”, as normas jurídicas inerente são caso “*sub judice*”

O. É que, só perante esta indicação discriminada dos factos provados, esta Relação pode entrar na apreciação e julgamento do interposto do saneador-sentença do tribunal requerido, e tal indicação tem de ser explícita.

P. Não é suficiente remeter-se para documentos junto aos autos se nada se explicar quanto ao conteúdo dos mesmos, qualquer documento tem de ser interpretado podendo dele extrair-se, em matéria de facto, elemento ou elementos que não sejam iguais para todos os que se debruçam sobre ele, com escopo de aferir o seu conteúdo.

Q. Por força do estatuído no art. 712º do C.P.C., deste tribunal de 2ª instância pode anular a decisão da matéria de facto mesmo “*ex officio*”.

R. Nos termos e pelos fundamentos expendidos anula-se a sentença apelado devendo o Mº Juiz “*a quo*” elencar (em obediência aos ditames legais), a matéria fáctica e prolatar em conformidade nova decisão que proceda à adequada subsunção “*de jure*” da factualidade elencada.

S. Tanto mais que nos presentes autos foram invocadas excepções dilatórias e nulidades do PA sob a qual o Tribunal a quo não se pronunciou, sendo que, delas deveria conhecer officiosamente – 494º e 495º CPC.

T. Não existe decisão fundamentada pelo SFE para venda de bens de terceiros à execução fiscal, o que é ilícito, bem como, não há fundamentação de que a sociedade executada não tem activos, nem bens que possam responder pela quantia exequenda, o que é inadmissível.

U. Com efeito, ocorreu pronúncia sobre a matéria de excepção alegada pela Fazenda Pública, contrariamente ao plasmado na douda sentença, pois que, dos autos constam pronúncias sobre tal matéria, pelo que, não se alcança porque consta na sentença recorrida que o reclamante nada disse.

V. Quanto à excepção de inutilidade superveniente, oportunamente, referimos que conforme consta do PA junto aos autos resulta como inequívoco que a executada é a sociedade C....., sendo que, a penhora e venda diligenciada pelo SFE visa sacrificar um bem pessoal do, entretanto falecido, B.....

W. Conclui-se pela inadmissibilidade da penhora em causa por inexistir qualquer fundamento legal ou factual que sustente a penhora realizada em virtude de não poderem ser penhorados e vendidos bens de terceiros – pelo que, devem ser anulados os procedimentos atinentes à venda do bem em causa, por inexistir fundamento para a penhora e venda do bem.

X. Não se alcança sequer o fundamento para alegação da DRFP quanto à falta de interesse processual do reclamante em agir, pois que, não pode a FP considerar que o reclamante é parte para proceder ao pagamento e simultaneamente invocar que o mesmo não é parte para intervir nos autos por inexistência de interesse processual.

Y. Igualmente, oferecemos pronúncia quanto à excepção de ineptidão da PI, pois que, tal excepção apenas por má-fé foi introduzida no articulado remetido aos autos.

Z. O pedido prende-se com a anulação da venda e penhora, sendo que, a causa de pedir no qual o mesmo é ancorado fundamenta-se na inexistência de título executivo que permita à exequente “chegar” ao património pessoal do reclamante, património esse alheio à executada.

AA. O pedido e causa de pedir estão em perfeita harmonia com os efeitos resultante de um e outro: fazer soçobrar uma venda de bem legalmente inadmissível.

BB. Também sobre a caducidade alegámos, oportunamente, que a mesma inexistente, a notificação foi recebida em 19/06/2010 da venda dos bens, tendo apresentada reclamação deste acto em 29/06/2010, pelo que, não se precluiu o direito.

CC. Inexiste qualquer caducidade, pois que, se fundou na citação da venda e não na penhora, podendo do mesmo reagir como interessado, visado e lesado pelo acto da FP. – facto alegado ab initio.

DD. A verdade é que os factos e fundamentos alegados sopesados pelo Tribunal a quo determinam e impõem que tal factualidade seja ponderada por se tratar de uma execução movida em termos extremamente ligeiros de presunção contra património de terceiro.

EE. Relativamente à reclamação apresentada com indicação de D....., com efeito, foi um lapso corrigido por fax enviado posteriormente, tendo sido requerido que a mesma fosse ponderada como referente ao Sr. B.....

FF. Considerando o lapso supra mencionado sempre se dirá que o despacho proferido pelo Chefe do SF que indica que o sujeito indicado não é parte, deverá soçobrar atenta a correcção enviada aos autos.

GG. Decidiu o Tribunal a quo ter ocorrido caducidade do direito de reclamar, ora tal decisão não é admissível, atento o supra exposto.

HH. Acresce que, recordemos, pois, que em causa está a possibilidade dos recorrentes perderem, por acto administrativo envidado nos duvidosos termos já explanados um bem que não pertence ao acervo da sociedade executada, sendo tal facto de extrema gravidade e importância, pelo que, não podem, num procedimento com tal desiderato, ser preteridas as mais básicas garantias de defesa e tutela dos direitos da principal interessada e potencial lesada.

II. Também na lei substantiva estão previstos Princípios Gerais de Direito que conferem expressas e inequívocas garantias para os particulares, as quais, in casu, foram violadas, designadamente, o Princípio da Legalidade, *vide* art. 3º, n.º 1 CPA, Princípio da protecção dos direitos e interesses dos cidadãos, *vide* art. 4º CPA, Princípio da colaboração da Administração com os particulares, *vide* art. 7º e 66º do CPA e Princípio da aproximação da Administração às populações, o qual decorre dos valores de desburocratização e eficiência previstos no art. 10º do CPA – todos os Princípios mencionados, reitera-se, foram desrespeitados no caso em apreço.

JJ. A reclamação apresentada, contrariamente ao plasmado na decisão recorrida, não é intempestiva, impondo-se a sua admissão e subsequente tramitação para e com todos os efeitos legais.

KK. Pois que, como referimos supra a notificação foi recebida em 19/06/2010 da venda dos bens, tendo apresentada reclamação deste acto em 28/06/2010, pelo que não se precluiu o direito.

LL. O acto reclamado, decisão e marcação da venda é um acto susceptível de reclamação, por ser lesivo dos direitos do reclamante devendo a reclamação ser admitida.

MM. Nunca nos autos foi efectuada qualquer prova substantiva de inexistência dos bens da sociedade devedora originária, cujo património deverá responder directamente, bem como, não se fez prova da existência de título para a execução de bens do Reclamante, B.....

Termina pedindo a revogação da sentença recorrida e que seja admitida e tramitada a reclamação, por inobservância da exceção de caducidade.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite parecer, nos termos seguintes:

«As recorrentes vêm pôr em causa o decidido, invocando várias questões, incluindo o entendimento tido quanto à caducidade do direito de ação, com base em B..... apenas ter recebido a notificação da venda em 19/6/2010.

Emitindo parecer:

Sendo que o recurso interposto é no que a esta data se indica totalmente omissivo quanto aos meios de prova em que tal poderá ser de considerar, quer parecer nada obstar a que se conheça do recurso interposto com base nos elementos existentes, sendo a matéria de direito – artigos 26º alínea b), e 38º alínea a) do E.T.A.F. de 2002 e 280º, n.º 1 do C.P.P.T..

Com efeito, apenas seria de deferir a competência ao T.C.A. Sul, se resultasse ainda para apreciação matéria de facto, ou meios de prova alternativos a considerar.

Certo é que, conforme se apura de fls. 625 e v.º do processo apenso o referido aviso que foi dirigido a B..... para efeitos de notificação da venda a 5-5-2010, se mostra assinado, ainda que se leia nome diverso, de D.....

Conforme decidido pelo acórdão de 5-2-07 proferido no proc. 769/07, acessível em www.dgsi.pt, o facto de ter sido terceiro a assinar o aviso de recepção, não afasta a presunção de “oportuna entrega”, ou seja, nessa mesma data, ao destinatário, nos termos que resultam do art. 39º n.º 3 do C.P.P.T..

Por outro lado, conforme vem sendo decidido pelo S.T.A., nomeadamente, no seu acórdão de 25-3-09, proferido no proc. 196/09, acessível na mesma base de dados, e proferido em caso que com o presente tem manifesta similitude, a extemporaneidade da reclamação leva a julgar, sem mais, a reclamação, sendo de entender como prejudicadas as demais questões invocadas.

Ora, no caso, não sendo de pôr em causa o decidido com base em o reclamante ter sido notificado da venda por carta registada com aviso de recepção assinado a 5/5/2010, é de manter o entendimento tido de, em face do previsto no art. 277º n.º 1 do C.P.P.T., ter ocorrido a caducidade do direito de acção, sendo a reclamação extemporânea por apresentada fora do prazo de 10 dias, em face da constatação da mesma ter apenas dado entrada a 28/6/2010.

Concluindo, quer parecer que é de julgar o recurso improcedente quanto à questão com base na qual se decidiu e prejudicadas as demais invocadas questões, confirmando-se ainda o decidido.»

1.5. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

A) Em 2008.04.11, no serviço de Finanças de Estremoz, foi autuado o processo de execução fiscal (PEF) n.º 0906200801004107, contra C....., Lda., com sede no sítio do Pocinho, Estremoz (cf. fls. 1 do PEF);

B) Tem por base:

a. Certidão de dívida n.º 2008/142031, emitida em 2008.03.29, que atesta que a executada é devedora de € 26,558,33 de IVA, do período de 2008.01, com pagamento voluntário até 2008.03.10, acrescido de juros de mora contados de 2008.03.11 (cf. fls. 2 do PEF);

C) Para garantia de pagamento da dívida exequenda, em 2008.10.31, foi constituída hipoteca unilateral, sobre os seguintes bens do Reclamante (cf. fls. 152 a 159 do PEF):

a. Prédio misto inscrita a parte rústica na matriz predial respectiva da freguesia de sob parte do artigo 486º da Secção F e a parte urbana na matriz predial da mesma freguesia sob os artigos 2.588º e 934º, descrito na Conservatória do Registo Predial de Estremoz sob o n.º 00250 (inscrita a hipoteca através da ap. 3 de 2008.11.26);

b. Fracções autónomas designadas pelas letras E, F e O, correspondente às garagens do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia do, sob o artigo 2937, descrito na Conservatória do Registo Predial de Almada sob o n.º 01981 (inscrita a hipoteca através da ap. 3 de 2008. 11.07);

D) Em 2009.06.05, foram penhorados os prédios identificados em C).a) e C).b) - cf. fls. 239 e 240 do PEF;

E) Por carta registada com aviso de recepção, assinado em 2009.06.12, foi enviado ofício normalizado *notificação de penhora* e comunicado ao Reclamante ter sido nomeado fiel depositário dos bens penhorados no processo de execução fiscal (cf. fls. 245 a 245-v do PEF);

F) Em 2009.08.21, o Chefe de Finanças proferiu despacho constante de fls. 398 do PEF, que aqui se dá por integralmente reproduzido e do qual se transcreve:

a. *Face à penhora de fls. 239 destes autos, designo o dia 11 de Dezembro de 2009, pelas 10.00 horas para venda do imóvel penhorado, a realizar neste Serviço de Finanças, por proposta em carta fechada nos termos do artigo 248/1 CPPT;*

b. *Para o efeito fixo (...) os valores (...) Total: € 179.536,00 (70% do valor base);*

c. *De todos os termos da venda, notifiquem-se o executado e o depositário;*

d. (...);

G) Por carta registada com aviso de recepção assinado em 2009.11.19, foi enviado ofício normalizado *venda de bens*, constante de fls. 437 a 437-v do PEF, que aqui se dá por integralmente reproduzido e do qual se transcreve:

i. (...);

ii. *Fica V. Exa. notificado na qualidade de proprietário dos bens constantes do edital que se junta, penhorados para garantia no processo de execução fiscal n.º 0906200801004107 e ap. em nome da [empresa] C....., Lda., de que no dia 11 de Dezembro de 2009 pelas 10.00 horas, e neste Serviço de Finanças, se vai proceder à venda judicial por proposta em carta fechada;*

iii. *Fica também (...) notificado, na qualidade em que outorgou a escritura de hipoteca voluntária, lavrada em 2008.10.01 no Cartório Notarial do Montijo, relativamente aos mesmos imóveis, que poderá efectuar o pagamento da totalidade a dívida do processo em causa, até à data e hora da venda, em dinheiro ou cheque visado;*

iv. (...);

H) Em 2010.01.18, o prédio misto identificado em C.a) foi tomado em definitivo por D'....., mediante a contrapartida de € 201.325,00 (cf. fls. 47 do PEF);

I) Em 2010.04.15, o Chefe de Finanças proferiu despacho, constante de fls. 570 a 571 do PEF, que aqui se dá por integralmente reproduzido e do qual se transcreve:

a. (...);

b. *Face às penhoras de fls. 240, 241 e 243 destes autos, designo o dia 29 de Junho de 2010, pelas 10.00 horas para venda dos imóveis penhorados nos autos (...);*

c. *A referida venda será realizada neste Serviço de finanças, por proposta em carta fechada nos termos do artigo 248/1 CPPT;*

d. *Para o efeito fixo (...) os valores (...);*

e. *De todos os termos da venda, notifiquem-se o executado e o depositário;*

f. (...);

J) Por carta registada com aviso de recepção assinado 2010.05.05, foi enviado a B..... ofício normalizado *venda de bens*, do qual se transcreve (cf. fls. 625 a 625-v do PEF):

a. *Fica V. Exa. notificado na qualidade de proprietário dos bens constantes do edital que se junta, penhorados a C....., Lda., no processo de execução fiscal n.º 0906200801004107 e aps., de que no dia 29 de Junho de 2010, pelas 10.00, e neste Serviço de Finanças, se vai proceder à venda judicial por proposta em carta fechada, uma vez que no mesmo processo não foram feitos quaisquer pagamentos desde 2009.01.29, o que contraria o disposto no artigo 177º do CPPT;*

b. *Fica também (...) notificado, na qualidade em que outorgou a escritura de hipoteca voluntária, lavrada em 2008.10.01 no Cartório Notarial do Montijo, e relativamente aos mesmos imóveis, que poderá efectuar o pagamento da totalidade a dívida do processo em causa, até à data e hora da venda, em dinheiro ou cheque visado;*

c. (...);

K) Em 2010.06.28, via fax, no Serviço de Finanças de Estremoz, deu entrada a presente reclamação, constando como reclamante no cabeçalho D..... (cf. fls. 693 do PEF);

L) E, em 2009.06.29, a Chefe de Finanças proferiu despacho constante de fls. 704 do PEF, que aqui se dá por integralmente reproduzido e do qual se transcreve:

a. *Sendo-me presente o processo executivo acima identificado e também na presença da petição com a entrada n.º 3768, que se refere a estes autos, apresentada ao abrigo do artigo 276º do CPPT, remetida pelo Dr. E..... (advogado), na qualidade de mandatário de D....., empresário (...), na qual vem requerer seja «proferido despacho de extinção da venda judicial», depois de analisado todo o processado quanto à venda de bens marcada para hoje, constata-se que:*

i. *O Reclamante é estranho no processo, não sendo possível de identificar, por falta do número de identificação fiscal (...);*

ii. *Na última página da reclamação judicial é declarado que se junta procuração, no entanto, como se verifica do fax composto por 12 folhas a mesma não foi recepcionada, pelo que também por este motivo, não é possível identificar o reclamante;*

b. *Face ao exposto e ao determinado no artigo 277/2 do CPPT, mantenho o meu despacho de 2010.04.15;*

c. [Local, data, hora e assinatura];

M) Seguidamente foi elaborado auto de abertura e aceitação de propostas, depositado o preço e emitidas as guias para liquidação do IMT (cf. fls. 721 do PEF)

N) Entretanto, às 12.05h do dia 29 de Junho de 2010, foi recebido fax, dirigido ao Chefe de Finanças, no qual B..... pede a rectificação do lapso cometido no requerimento anterior no sentido do mesmo passar a constar como reclamante e não D.....

3.1. A sentença recorrida rejeitou, por intempestiva, a presente reclamação, fundamentando-se no seguinte:

— Embora o processo de execução fiscal tenha sido instaurado contra C....., Lda. e apesar de a execução não ter sido revertida contra os gerentes da sociedade, vieram a ser penhorados bens imóveis dos sócios, na sequência de escritura pública de hipoteca voluntária.

E tendo em seguida sido agendada a venda desses bens, o reclamante, apesar de ter sido notificado da penhora, não reagiu atempadamente, através da dedução de embargos de terceiro.

Na véspera da data designada para a venda, deu entrada a presente reclamação em que figurava como reclamante D....., lapso que rectificou, quando a venda já se tinha realizado.

— Ora, a reclamação é apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão (art. 277º/1 do CPPT) e, tendo o processo de execução fiscal natureza judicial (art. 103º/1 da LGT), o prazo conta-se nos termos do CPCivil (art. 20º/2 do CPPT), pelo que é aplicável o disposto no art. 144º CPC: o prazo é contínuo, suspendendo-se, naturalmente, durante as férias judiciais; sendo-lhe ainda aplicáveis as regras do art. 145º CPC: o acto pode ser praticado nos três dias subsequentes ao termo do prazo, ficando a sua validade dependente do pagamento de uma multa (cfr, Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário: anotado e comentado, Áreas Editora, 2007, II vol., pág. 662, anotação 4 ao art. 277º).

— No caso, a data da venda foi comunicada ao Reclamante, que foi notificado por carta registada com aviso de recepção, assinado em 5/5/2010; pelo que o prazo terminou em 17/5/2010 (segunda-feira). E tendo a petição sido apresentada em 28/6/2010, é intempestiva, com a consequente preclusão do direito de reclamar.

3.2. A recorrente discorda do decidido sustentando, no que aqui releva:

- que o reclamante quando foi notificado da marcação de venda judicial de bens imóveis da sua propriedade, apresentou reclamação nos termos do disposto no art. 276º do CPPT, tendo sido requerida a anulação da venda judicial.

- Em 15/9/2010, o ainda reclamante originário remeteu aos autos requerimento no qual pugnou pelo indeferimento da excepção (ilegitimidade) invocada pelo DRFP.

- Apesar de não ter sido operada formalmente a reversão nos autos, os actos praticados pela Fazenda Pública corporizam uma reversão fiscal, sem que a mesma tenha seguido os termos e procedimentos legais. Reversão que é, por omissão do procedimento legal previsto para tal situação, indevida e não podendo o SF concretizar a venda judicial de um bem de terceiro, pois que o proprietário do imóvel é alheio e estranho às dívidas sob cobrança coerciva e estamos perante a penhora de um bem pertencente à esfera patrimonial de um dos sócios, bem que nada tem a ver com o acervo societário e que não pode, por isso, responder pelas dívidas da sociedade.

- Considerando o teor da reclamação apresentada impõe-se o reconhecimento da excepção dilatória de ilegitimidade para os autos, não podendo o património em causa responder por dívidas da executada, a qual é pessoa diversa do reclamante.

- E se assim não for impõe-se o reconhecimento de nulidade do procedimento, por se estar em face de uma reversão fiscal sem que tenham sido observados a forma e os preceitos legais que a regem.

- E porque no caso estamos face a uma decisão que conheceu “*de meritis*”, por pugnar pela procedência de excepção peremptória, deveria o Tribunal, face ao teor do art. 659º, n.º 2 do CPC, discriminar os factos que considera provados aplicando “*a posteriori*”, as normas jurídicas inerente são caso “*sub judice*”, não sendo suficiente remeter-se para documentos juntos aos autos se nada se explicar quanto ao conteúdo dos mesmos.

- Foram invocadas excepções dilatórias e nulidades do PA sob as quais o Tribunal a quo não se pronunciou, sendo que, delas deveria conhecer officiosamente – 494º e 495º do CPC.

- Também sobre a caducidade foi alegado, oportunamente, que a mesma inexistente dado que a notificação da venda dos bens foi recebida em 19/6/2010, tendo sido apresentada reclamação deste acto em 29/6/2010, pelo que não se precluiu o direito, ou seja, inexistente qualquer caducidade pois que se reportou à citação da venda e não à da penhora.

4. Como se disse, a sentença julgou intempestiva a reclamação deduzida, com a consequente abstenção do conhecimento do respectivo mérito.

E a recorrente questiona o decidido suscitando questões várias e invocando erros de julgamento diversos, e considerando, relativamente ao entendimento da sentença quanto à caducidade do direito de acção, que o B..... apenas em 19/6/2010 recebeu a notificação do despacho que ordenou a venda, logo em 29/6/2010 tendo sido apresentada a (presente) reclamação desse acto, pelo que não estava precluído o direito de acção (cfr. Conclusões BB, CC e KK). Trata-se aliás de alegação idêntica à já anteriormente formulada em sede de resposta à contestação da Fazenda Pública (cfr. os nºs. 20 a 23 da alínea C) da Resposta, fls. 304 a 398, máxime fls. 307, dos autos).

Ora, da alínea j) do Probatório consta, porém, que «Por carta registada com aviso de recepção assinado 2010.05.05, foi enviado a B..... officio normalizado venda de bens ...».

Pelo que face àquela alegação de que a dita notificação foi recebida apenas em 16/5/2010, poderia entender-se que a mesma contenderia com a factualidade constante da citada alínea J) do Probatório, pois que, embora nesta não se diga qual a data de recebimento da carta ali referida, consta que o respectivo aviso de recepção foi assinado em 5/5/2010.

Todavia, como salienta o MP, sendo as alegações e conclusões do recurso, quanto a esta matéria e a esta data, totalmente omissas quanto à prova que para tanto pudesse vir a ser considerada, estamos

perante uma alegação que, neste contexto, se revela inócua em termos de divergência factual e que, por consequência, irreleva para obstar a que, quer quanto à questão subjacente da caducidade do direito de acção, quer quanto ao mais, se conheça do recurso interposto com base nos elementos existentes, sendo que apenas seria de deferir a competência ao TCA Sul, se se concluísse existir matéria de facto controvertida a apreciar ou meios de prova alternativos a considerar.

Acresce que, conforme se constata de fls. 625 e verso, do PEF apenso, o supra referido aviso de recepção que foi dirigido a B..... para efeitos de notificação da venda, se mostra assinado em 5/5/2010; e ainda que tal aviso de recepção se mostre assinado por D....., o facto de ter sido um terceiro a assiná-lo não afasta a presunção de “oportuna entrega” (ou seja, naquela mesma data), ao destinatário, nos termos que resultam do n.º 3 do art. 39º do CPPT (cfr. o ac. do STA, de 5/2/2007, proc. n.º 769/07).

Finalmente, é ainda de referir que, embora a recorrente também invoque (Conclusões N a R) nulidade, por falta de discriminação de factos provados (nº 2 do art. 659º do CPC) por se dever considerar que a decisão conheceu de mérito, carece de razão a este respeito.

Na verdade, ainda que se considerasse que a decisão sobre a caducidade do direito de acção é uma decisão de mérito, observa-se que o Probatório da sentença recorrida especifica a factualidade que julgou necessária à apreciação de tal questão, não se limitando, ao invés do alegado pela recorrente, a remeter para documentos.

5. Importa, portanto, apreciar as questões suscitadas no recurso, entre elas e prioritariamente, a questão da caducidade do direito de acção.

Com efeito, como tem sido reiterada e uniformemente afirmado na jurisprudência do STA «a intempestividade de meio impugnatório usado pelo interessado determina desde logo a não pronúncia do tribunal no tocante às questões de mérito que tenham sido suscitadas na petição, ainda que de conhecimento officioso, na exacta medida em que, quanto ao mérito, a lide impugnatória não chega a ter o seu início (cfr. acs. de 21/5/08, proc. n.º 293/08; de 3/12/08, proc. n.º 803/08; de 11/2/09, proc. n.º 802/08; e de 25/3/09, proc. n.º 196/09)» (ac. do STA, de 25/3/09, proc. n.º 196/09).

Ora, no caso presente, vindo assente que o reclamante foi notificado do despacho que ordenou a venda, por carta registada com aviso de recepção assinado a 5/5/2010, tem de concluir-se que na data em que a presente reclamação (nos termos do art. 276º do CPPT) deu entrada (em 28/6/2010) já tinha decorrido o prazo de 10 dias previsto no n.º 1 do art. 277º do mesmo CPPT.

Pelo que, neste contexto, a sentença recorrida decidiu de acordo com a lei aplicável.

E concluindo pela caducidade do direito de acção, a sentença também não podia, consequentemente e como acima se deixou dito, pronunciar-se sobre as demais questões suscitadas na Petição Inicial da reclamação, por a respectiva apreciação ter ficado prejudicada face àquela decisão.

Tal como sucede, aliás, no presente recurso.

Na verdade, apesar de a recorrente invocar, nas demais Conclusões do recurso, nulidades e erros de julgamento [atinentes as questões da ilegitimidade, da nulidade do procedimento por se estar em face de uma reversão fiscal sem que tenham sido observados a forma e os preceitos legais que a regem, da falta de discriminação de factos provados (nº 2 do art. 659º do CPC) por se dever considerar que a decisão conheceu de mérito, da falta de apreciação de excepções dilatórias e nulidades do PA], tendo-se concluído pela legalidade da decisão recorrida quanto à questão da caducidade do direito de acção, também a apreciação daquelas outras questões se deve ter, aqui, por prejudicada.

Improcede, assim, o recurso.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Valente Torrão*.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Responsável subsidiário. Falta de citação. Nulidade da citação. Prazo de arguição.

Sumário:

I — A falta de inclusão, na citação do responsável subsidiário para a execução fiscal, dos elementos essenciais do acto de liquidação donde emerge a dívida exequenda,

incluindo a respectiva fundamentação, representa a inobservância da formalidade legal prevista no n.º 4 do art. 22º da LGT, a qual configura uma nulidade à luz do regime contido no art. 198º do CPC, a que corresponde actualmente o art. 191º do novo CPC.

II — Só a «falta de citação» e não também a «nulidade de citação» é enquadrável na alínea a) do n.º 1 do art. 165º do CPPT e só aquela (falta de citação) pode constituir nulidade insanável do processo de execução fiscal, invocável a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final, se a falta prejudicar a defesa do citado (n.º 2 do mesmo artigo).

Processo n.º 1384/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, julgou improcedente a reclamação apresentada, nos termos do art. 276º do CPPT, contra o despacho de indeferimento da arguição de nulidade da citação para efeitos de reversão, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3433200301021770 e apensos.

1.2. O recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

I — O Recorrente sindicou administrativamente, no respectivo processo de execução fiscal, no qual é controvertido, a sua falta de citação e/ou a nulidade da citação, a primeira por omissão completa de tal acto processual e a segunda (admitindo que a mesma ocorreu) por omissão de formalidades legais.

II — O tribunal “a quo” no seguimento da oportuna Reclamação intentada pelo Recorrente entendeu subscrever a posição sufragada pela A.T.A. julgando improcedente a referida Reclamação.

III — Obviamente que o Recorrente não comunga da mesma opinião vazada na decisão recorrida, o que aqui e agora, com a interposição do presente recurso, o Recorrente pretende reverter.

IV — Não só por discordar da decisão recorrida, no segmento em que houve indeferimento liminar do incidente de Falsidade do Acto Judicial intentado pelo Recorrente... sem qualquer razão ou fundamento;

V — Mas também quanto ao segmento da mesma decisão que indeferiu o pedido de falta de citação e/ou nulidade da citação que, como já se referiu e provou amplamente, ocorreu efectivamente com a omissão total da primeira e a preterição de formalidades legais na segunda (e admitindo-se, por mero dever de patrocínio, que tal se terá, na verdade, verificado).

VI — Sendo certo que a falta de citação prejudicou gravemente a mais ampla defesa do Recorrente;

VII — Enquanto a nulidade da citação, para além de sua patente tempestividade, também causou graves e irreparáveis prejuízos na defesa dos interesses processuais e outros do Recorrente.

VIII — Daí que a decisão recorrida deve ser revogada por afrontar e violar o art. 165º, n.º 1, alínea a) e alínea b) e n.º 4 do CPPT; art. 22º, n.º 4 e art. 23º, n.º 4, ambos da LGT e o art. 551º-A do ainda em vigor CPC.

Termina pedindo a procedência do recurso e a conseqüente revogação da decisão recorrida.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite parecer nos termos seguintes, além do mais:

«(...) 3. A questão que é suscitada pelo Recorrente consiste em saber se se verifica ou não a nulidade insanável do processo executivo, por falta de citação e verificação de prejuízo grave para a sua defesa.

Estabelece o art. 165º, n.º 1, do CPPT, que constituem «nulidades insanáveis em processo de execução fiscal:

a) a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do citado; e

b) a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental.

Tais nulidades são de conhecimento oficioso, podendo ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final. A falta de citação ocorre tanto nos casos em que ela é pura e simplesmente omitida como nas demais situações contempladas no art. 195º do Cód. de Processo Civil, norma subsidiariamente aplicável em processo de execução fiscal.

Ora, nenhuma dessas situações prevista na lei se verifica no caso dos autos.

Como resulta do artigo 228º, n.º 1, do CPC, a citação é o acto pelo qual se dá conhecimento ao réu de que foi proposta contra ele determinada acção e se chama ao processo para se defender. Emprega-se ainda para chamar, pela primeira vez, ao processo alguma pessoa interessada na causa. No caso concreto do autos o Recorrente não põe em causa que em 02/02/2008 recebeu a nota de citação nos termos da qual

lhe foi dado conhecer que o processo de execução fiscal instaurado contra a sociedade “B.....” havia sido contra si revertido, na qualidade de responsável subsidiário. O Recorrente insurge-se contra o facto de tal nota de citação não se fazer acompanhar de outros elementos documentais como determina o n.º 4 do artigo 22º da LGT. Estamos, assim, perante uma inobservância das formalidades legais exigíveis, o que é susceptível de configurar uma nulidade do acto de citação, nos termos do artigo 198º, n.º 1, do CPC, e não perante a figura de falta de citação, como pretende o Recorrente.

Ora, só a falta de citação, e não também a nulidade de citação, é enquadrável na alínea a) do n.º 1 do art. 165º do C.P.P.T. e só aquela pode constituir nulidade insanável do processo de execução fiscal, invocável a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final, se a falta prejudicar a defesa do citado (cfr. neste sentido o acórdão do STA de 07/09/2005, recurso n.º 950/05 [(1) I – São distintas as situações em que ocorre no processo de execução fiscal falta de citação e nulidade de citação. II - A falta de citação em processo de execução fiscal só ocorre se se verificar uma situação enquadrável nas alíneas a) a d) do n.º 1 do art. 195º do C.P.C. e, para além disso, o respectivo destinatário alegar e demonstrar que não chegou a ter conhecimento do acto, por motivo que lhe não foi imputável (art. 190º, n.º 5, do C.P.P.T.). III - A nulidade de citação em processo de execução fiscal ocorre quando a citação tenha sido efectuada, mas não tenham sido observadas as formalidades previstas na lei (art. 198º, n.º 1, do C.P.C.). IV - Só a falta de citação, e não também a nulidade de citação, é enquadrável na alínea a) do n.º 1 do art. 165º do C.P.P.T. e, por isso, só aquela pode constituir nulidade insanável do processo de execução fiscal, invocável a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final, se a falta prejudicar a defesa do citado].

Como se deixou exarado na sentença recorrida, a jurisprudência do STA, reiterada no acórdão do Pleno da secção de contencioso tributário de 19/09/2012 (processo n.º 1075/11), tem vindo a pronunciar-se no sentido de que “nos termos das disposições combinadas dos artigos 23º n.º 4 e 22º n.º 4 da LGT, a citação dos responsáveis revertidos em execução fiscal deve incluir a declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão e conter os elementos essenciais da respectiva liquidação, de forma a possibilitar-lhes o uso de todos os direitos processuais que podem ser exercidos na sequência da citação (oposição à execução, impugnação graciosa ou contenciosa da liquidação donde emerge a dívida), e que se o acto de citação não contiver esses elementos padecerá de nulidade caso se verifique a possibilidade de prejuízo para a defesa do citado, em conformidade com o regime contido na norma do n.º 4 do art. 198º do CPC. E, conseqüentemente, a nulidade da citação decorrente da inobservância das formalidades previstas no n.º 4 do art. 22º da LGT, configurando uma nulidade processual, deve ser arguida perante o órgão da execução, cabendo reclamação da decisão que a indefira”.

A referida nulidade só pode ser conhecida no seguimento da sua arguição pelos interessados no prazo de 30 dias da oposição, nos termos do n.º 1 do art. 203º do CPPT – Cfr., no sentido exposto, o citado acórdão do STA de 07/09/2005 (recurso n.º 950/05) [(2) “V – A nulidade de citação, no processo de execução fiscal, só pode ser arguida dentro do prazo indicado para a oposição (equivalente à contestação em processo declarativo), ou, nos casos de citação edital ou quando não tiver sido indicado prazo para deduzir oposição, na primeira intervenção do citado no processo].

Sucede que o Recorrente só arguiu a nulidade da citação em 22/05/2012, ou seja, numa altura em que aquele prazo de 30 dias há muito que havia expirado.

Entendemos, assim, no seguimento da jurisprudência deste STA, que a citação de responsável subsidiário, em processo de execução fiscal, que não contenha os elementos essenciais da liquidação, incluindo a respectiva fundamentação, de acordo com o disposto no n.º 4 do art. 22º e no n.º 4 do art. 23º, ambos da LGT, configura uma nulidade, que fica sanada se a mesma não fora arguida no prazo de 30 dias da oposição.

Atento que o Recorrente não arguiu a referida nulidade de forma tempestiva, a decisão recorrida mostra-se conforme a lei, motivo pelo qual deve manter-se na ordem jurídica e o recurso ser julgado improcedente.»

1.5. Com dispensa de Vistos, atenta a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

A) Corre termos no Serviço de Finanças de Cascais - 2 o processo de execução fiscal n.º 3433200301021770 e apensos, em que é executada “B.....” (Doc. fls. 1 do processo de execução fiscal).

B) O Reclamante foi notificado, na qualidade de sócio gerente da executada, para se pronunciar sobre a projectada reversão da execução. (Doc. fls. 61/64 do processo de execução fiscal).

C) Em 25.01.2008, foi proferido despacho de reversão nos seguintes termos: “*Face às diligencias de fls. 1 a 65, e estando concretizada a audição do(s) responsável(veis) subsidiário(s) prossiga-se com a reversão contra A..... contribuinte n.º, morador em AV --2635 RIO DE MOURO na qualidade de Responsável subsidiário, pela dívida abaixo discriminada.*

Atenta a fundamentação infra, a qual tem de constar da citação, proceda-se à citação do(s) executado(s) por reversão, nos termos do art. 160º do C.P.P. T. para pagar no prazo de 30 (trinta) dias,

a quantia que contra si reverteu sem juros de mora nem custas (n.º 5, do art. 23.º da L.G.T.). (...) FUNDAMENTOS DA REVERSÃO Pelos factos constantes no n.º 2 do art. 153.º do CPPT, Certidões de dívida e Certidão da Conservatória Registo Predial. (...)”. (Doc. fls 65 do processo de execução fiscal).

D) Para efeito de citação do reclamante como executado por reversão, o Serviço de Finanças de Cascais 2 remeteu-lhe carta registada com aviso de recepção, contendo a nota de citação datada de 25.01.2008, da qual consta “*FUNDAMENTOS DA REVERSÃO” Pelos factos constantes no n.º 2 do art. 153.º do CPPT, certidões de Dívida e Certidão da Conservatória Registo Comercial.*” (Doc. fls. 66 do processo de execução fiscal).

E) Consta do processo de execução fiscal um aviso de recepção em nome do Oponente, o qual se mostra por ele assinado em 02.02.2008. (Doc. junto a fls. não paginada do processo de execução fiscal).

F) Em 15.03.2012, o reclamante foi notificado na qualidade de revertido da marcação de venda judicial da metade do direito de propriedade da fracção autónoma designada por 2CVE, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Rio de Mouro. com o n.º 7461. (Doc. junto a fls. não paginada do processo de execução fiscal).

G) Em 28.03.2012, o reclamante apresentou um requerimento, dirigido ao processo de execução fiscal indicado na alínea A) do probatório, através do qual solicitou a passagem de certidão da qual constasse “*uma relação de todas as dividas fiscais existentes em seu nome, quer na qualidade de devedor originário, quer na qualidade de responsável subsidiário, cópia dos títulos executivos, data da instauração da respectiva execução fiscal, data da notificação dos tributos à devedora originária, cópia do despacho que ordenou a reversão contra a ora Requerente; data da sua citação e bem assim quaisquer outros elementos existentes no processo e que revistam relevante interesse e que o Requerente deve conhecer.*” (Doc. n.º 1 junto à p.i.).

H) Em 09.04.2012, o Serviço de Finanças de Cascais - 2 emitiu a certidão que conta a fls. 20 a 19 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.

I) Em 22.05.2012, o reclamante mediante requerimento dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de Cascais - 2 arguiu a nulidade de todo o processado posterior à sua última intervenção do processo executivo (audição prévia). (Doc. n.º 3 junto à p.i.).

J) O Chefe de Finanças, por decisão datada de 11.06.2012, indeferiu a pretensão a que alude a al.I) do probatório. (Doc. n.º 4 junto à p.i.).

L) O reclamante não deduziu oposição fiscal na sequência da citação a que alude a alínea E) do probatório. (acordo).

M) No dia 29.06.2012, deu entrada no Serviço de Finanças de Cascais 2 a petição inicial que originou os presentes autos. (Cfr. carimbo a fls. 2 dos autos).

3.1. Depois de, em sede de questão prévia, apreciar e julgar improcedente o incidente da falsidade que também fora suscitado, a sentença veio a considerar o seguinte:

- A questão a dirimir cinge-se a saber se é nula a citação do reclamante, por falta dos respectivos elementos essenciais, o que acarretará a ilegalidade da decisão reclamada, que indeferiu a arguição de nulidade da citação.

- Como decorre da fundamentação de facto, o reclamante figura como executado por reversão no processo de execução fiscal, mais se constatando que recebeu citação para a execução fiscal nos termos que constam de fls. 66/68, e que requereu a passagem de certidão com os elementos melhor identificados na alínea E) do Probatório.

E recebida a certidão, o reclamante, invocando a inexistência de despacho de reversão fundamentado a mandar reverter a execução e a inexistência de qualquer tipo de citação pessoal acompanhada dos elementos referidos nos arts. 22.º, n.º 4 e 23.º n.º 4, ambos da LGT, requereu a nulidade do processado desde a notificação efectuada para efeitos de audição prévia.

- Sendo certo que os revertidos podem reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente a liquidação que deu origem à dívida exequenda nos mesmo termos do devedor principal (motivo por que a citação daqueles deve incluir os elementos essenciais da liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais), no caso vertente, resulta provado (al. D) do probatório), que o reclamante foi citado pessoalmente.

Pelo que, a verificar-se nulidade de citação (por não inclusão daqueles elementos) tal nulidade devia ser arguida perante o OEF, com eventual reclamação da decisão para o tribunal. Mas o reclamante optou antes por requerer a passagem de certidão (al. G) do probatório), decorridos que foram mais de quatro anos após a efectivação da citação.

- Por outro lado, tendo o reclamante sido notificado na qualidade de revertido da marcação de venda judicial no dia 15/3/2012 (al. F) do probatório), sempre poderia ter suscitado a “nulidade da citação” no respectivo processo executivo, perante o OEF, com posterior reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância da eventual decisão de indeferimento, em harmonia com o preceituado nos arts. 276.º do CPPT e 103.º, n.º 2 da LGT.

- Neste contexto, o pedido de certidão desencadeado pelo reclamante não tem qualquer relevância interruptiva do prazo para arguir a alegada falta de citação, que no caso se deu como não verificada,

mesmo perante a invocada irregularidade decorrente da falta de comunicação dos elementos a que alude o n.º 4 do art. 22º da LGT.

3.2. Discordando do assim decidido, o recorrente alega que, aquando do seu chamamento à execução na qualidade de responsável subsidiário, apenas lhe foi comunicado o teor do despacho que determinou a reversão e que o mesmo não se fazia acompanhar dos elementos essenciais da liquidação que deu origem ao título executivo e da sua fundamentação, pelo que ocorreu falta de citação no âmbito da execução fiscal contra si instaurada, cuja falta prejudica gravemente a sua defesa, falta que nessa medida constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal. Pelo que, a sentença recorrida, ao não reconhecer a verificação de tal nulidade insanável, violou o disposto nos arts. 165º, n.º 1, als. a) e b), e n.º 4, do CPPT, 22º, n.º 4, e 23º, n.º 4, ambos da LGT, e 551º-A do CPC.

E na Conclusão IV, invoca, ainda, que também discorda da decisão recorrida, no segmento em que houve indeferimento liminar do incidente de falsidade do acto judicial intentado pelo recorrente, sem qualquer razão ou fundamento.

Sobre esta matéria, a sentença recorrida considerou (atendendo a que os fundamentos que são invocados pelo reclamante se prendem com o facto de ela considerar que estamos perante um acto judicial falso, por a certidão emitida pelo SF não conter o “acto de citação”, apesar de entretanto ela tomado conhecimento que o «acto de citação» integrava o processo de execução fiscal) que a reclamante não alega factos com a potencialidade de aferir uma eventual alteração física do documento de citação, nem tão pouco de falsidade intelectual (sendo que, por outra banda, apurar se o SF deu ou não cumprimento integral à pretensão do reclamante, não pode aqui ser conhecida uma vez que não integra o acto reclamado) determinando, por isso, o indeferimento do incidente suscitado.

Ora, relativamente a este segmento da decisão, o recorrente apenas alega, como se viu, que houve indeferimento liminar do incidente de falsidade do acto judicial intentado pelo recorrente, sem qualquer razão ou fundamento, pelo que, é de concluir, como se conclui, que nesta parte, tem o recurso que improceder forçosamente, por nenhum vício ou erro de julgamento, em concreto, se imputar à decisão recorrida.

Quanto ao mais, e atentando na decisão recorrida, no teor das restantes Conclusões do recurso e no teor do Parecer do MP, a questão a decidir reconduz-se à de saber se se verifica ou não a nulidade insanável do processo executivo, por falta de citação e verificação de prejuízo grave para a defesa do executado revertido.

Vejamos.

3.3. Vem assente e não é questionado que, para efeitos de citação na qualidade de responsável subsidiário, o SF de Cascais remeteu ao recorrente carta registada contendo uma nota de citação, cujo aviso de recepção foi assinado em 2/2/2008, e da qual consta:

«Fundamentos da Reversão: pelos factos constantes no n.º 2 do art. 153º do CPPT, certidões de dívida e certidão da Conservatória Registo Comercial».

E vem também provado que em 22/5/2012, o recorrente apresentou requerimento dirigido ao senhor chefe do SF a arguir a nulidade de todo o processado posterior à sua audição prévia, o qual foi indeferido por despacho daquele, datado de 11/6/2012.

Ora, estabelece o n.º 1 do art. 165º do CPPT que constituem «nulidades insanáveis em processo de execução fiscal, (i) a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do citado; e (ii) a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental.

Como resulta do n.º 1 do art. 228º do CPC (corresponde ao actual art. 219º) a citação é o acto pelo qual se dá conhecimento ao réu de que foi proposta contra ele determinada acção e se chama ao processo para se defender, empregando-se ainda para chamar, pela primeira vez, ao processo alguma pessoa interessada na causa (cfr., também, o art. 189º do CPPT).

A falta de citação ocorre tanto nas situações em que o respectivo acto é pura e simplesmente omitido, como nas demais situações então contempladas no art. 195º do CPC (a que corresponde o actual art. 188º do novo CPC), subsidiariamente aplicável em processo de execução fiscal, sendo que, como bem salienta o MP, aquelas nulidades insanáveis (nº 2 do art. 165º do CPPT) são de conhecimento oficioso, podendo ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final.

No caso vertente nenhuma dessas situações previstas na lei se verifica. Nem o recorrente põe em causa que em 2/2/2008 recebeu a nota de citação nos termos da qual lhe foi dado conhecer que o processo de execução fiscal instaurado contra a sociedade “B.....” havia sido contra si revertido, na qualidade de responsável subsidiário. Ele insurge-se é contra o facto de tal nota de citação não se fazer acompanhar de outros elementos documentais como determina o n.º 4 do art. 22º da LGT.

Porém, como refere a sentença recorrida e como a jurisprudência do STA tem uniformemente afirmado, ⁽¹⁾ a «falta de inclusão, na citação do responsável subsidiário para a execução fiscal, dos elementos essenciais do acto de liquidação donde emerge a dívida exequenda, incluindo a respectiva fundamentação, representa a inobservância da formalidade legal prevista no n.º 4 do artigo 22º da LGT, a qual configura uma nulidade à luz do regime contido no artigo 198º do CPC».

No caso dos autos, estamos, portanto, perante a invocação de uma inobservância das formalidades legais exigíveis, o que é susceptível de configurar uma «nulidade» do acto de citação, nos termos do art. 198º, n.º 1 (actual art. 191º) do CPC, ⁽²⁾ e não já perante a figura de falta de citação, como pretende o recorrente.

Ora, só a «falta de citação», e não também a «nulidade de citação», é enquadrável na citada alínea a) do n.º 1 do art. 165º do CPPT e só aquela (falta de citação) pode constituir nulidade insanável do processo de execução fiscal, invocável a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final, se a falta prejudicar a defesa do citado [n.º 2 do mesmo artigo – ⁽³⁾].

Ou seja, retornando aos autos, a referida nulidade só podia ser conhecida no seguimento da sua arguição pelo interessado, no prazo de 30 dias da oposição, nos termos do n.º 1 do art. 203º do CPPT, ⁽⁴⁾ ficando a nulidade sanada, portanto, se não arguida no prazo de 30 dias da oposição.

Contudo, no caso, assente que o recorrente recebeu a nota de citação em 2/2/2008, constata-se que só arguiu a «nulidade da citação» em 22/5/2012. Expirado que estava, portanto, há muito, aquele prazo de 30 dias.

A decisão recorrida decidiu, portanto, de acordo com a lei aplicável, não ocorrendo violação das disposições legais apontadas pelo recorrente, nomeadamente do disposto nos arts. 165º, n.º 1, alínea a) e alínea b) e n.º 4 do CPPT, nos arts. 22º, n.º 4 e 23º, n.º 4, ambos da LGT e no art. 551º-A do CPC então em vigor.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.
Custas pelo recorrente.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. – *Casimiro Gonçalves* (relator) – *Francisco Rothes - Valente Torrão*.

⁽¹⁾ Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, de 19/9/2012, proc. n.º 01075/11.

⁽²⁾ Onde se estabelece que «1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 195º, é nula a citação quando não hajam sido, na sua realização, observadas as formalidades prescritas na lei.»

⁽³⁾ Sobre esta matéria cfr. o Cons. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, Áreas Editora, 6ª ed., volume III, anotação 5 ao art. 165º, pp. 137/138, bem como o ac. do STA, de 7/9/2005, rec. n.º 950/05, entre outros.

⁽⁴⁾ Cfr., neste sentido, o citado acórdão do STA, de 7/9/2005, proc. n.º 950/05, bem como o Cons. Lopes de Sousa, loc. cit..

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Execução fiscal. Prescrição. Reclamação de acto praticado pelo órgão de execução fiscal. Suspensão da prescrição.

Sumário:

A reclamação prevista nos arts. 276º e sgts. do CPPT não se inclui entre os casos de suspensão da prescrição abrangidos pelas designações genéricas de meios processuais incluídas no n.º 4 do art. 49º da LGT.

Processo n.º 1386/13-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., LDA, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de 19 de Julho de 2013, que julgou improcedente a reclamação por si deduzida contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Tomar que, no âmbito do âmbito dos processos de execução fiscal n.º 2100200201028006 e 2100200201028081, ordenou a penhora dos créditos de que a executada é detentora na B..... Lda.

A recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

I – O presente recurso reporta-se a imposto respeitante a IRC do ano de 1996

II – Que em 9 de Dezembro de 2011 foi proferido despacho pelo chefe de finanças em que a prescrição operava em 6 de Fevereiro de 2013.

III – Que a reclamação a que se refere o art. o n.º 4 do art. 49.º da LGT terá de ser interpretada como reclamação graciosa prevista no art. 68.º e seguintes do CPPT

IV- E não como reclamação dos actos do órgão da execução fiscal, por conjugação com o disposto no art. 169.º do mesmo Código que prevê a suspensão da execução fiscal em face da apresentação de reclamação graciosa e seja prestada garantia,

V – Uma vez que o processo de reclamação graciosa corre seus termos autonomamente e suspende, efectivamente, o prazo de prescrição

VI – Enquanto a reclamação dos actos corre termos no processo de execução fiscal e não suspende a prescrição

VII – Pelo que a reclamação dos actos do órgão da execução fiscal não suspende o decurso do prazo prescricional.

VIII – Daí que a prescrição se tenha verificado em 6 de Fevereiro de 2013.

Nestes termos e nos melhores de direito e sempre com o duto suprimento de V. Exas deve a decisão recorrida ser revogada e em consequência ser julgado procedente, com o que se fará JUSTIÇA

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 75 e 76 dos autos, concluindo no sentido de que *deve dar-se provimento ao recurso, revogar-se a sentença recorrida e anular-se a efectuada penhora de créditos*, porquanto entende que *a instauração da RAOEF em 2013.05.27 não constitui facto suspensivo do prazo de prescrição, nos termos do disposto no artigo 49.º/4 da LGT, como decidiu o STA nos acórdãos de 2011.03.02 – P. 0120/11, de 2013.04.03 – P. 0450/13 e de 2013.04.17 – P. 0434/13, a cujo discurso fundamentador se adere.*

Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à conferência.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se é ilegal a penhora de créditos da executada determinada pelo despacho recorrido, em virtude da prescrição da dívida exequenda, para o que importa definir apenas se a reclamação judicial deduzida pela ora recorrente contra o despacho que lhe indeferiu o reconhecimento da prescrição e determinou que esta só ocorreria em 6 de Fevereiro de 2013 teve por efeito a suspensão do prazo de prescrição entre o momento da sua interposição e o trânsito em julgado do Acórdão do STA que a decidiu definitivamente, como decidido na sentença recorrida.

5 – Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) Em 14-11-2002 foram instaurados no Serviço de Finanças de Tomar contra a ora reclamante, os processos de execução fiscal n.º 2100200201028006 e 2100200201028081, por dívida de IRC do ano de 1996, no montante de €81.656,31. – (cfr. fls. 13 dos autos em suporte digital).

B) Em 21-07-2011, a reclamante requereu ao Chefe do Serviço de Finanças de Tomar a apreciação da prescrição da dívida relativa aos processos executivos identificados em A).- (facto alegado no art. 5.º da petição inicial e confirmado na informação de fls. 13 dos autos em suporte digital).

C) Em 09-11-2011, o Chefe do Serviço de Finanças de Tomar, indeferiu o pedido referindo na alínea anterior, em cujo despacho menciona que “o processo só prescreverá em 06-02-2013” – (facto alegado no art. 7.º da petição inicial e confirmado pela informação de fls. 13 dos autos em suporte digital).

D) Em 23-11-2011 a ora reclamante deduziu reclamação do despacho referido na alínea anterior, nos termos do artigo 276.º do CPPT, a que coube o n.º 1448/11.0BELRA deste TAF de Leiria. – (cfr. informação de fls. 13 e 14 dos autos em suporte digital).

E) Em 30-04-2013 o Chefe do Serviço de Finanças de Tomar determinou a penhora de créditos que a ora reclamante detêm na sociedade B....., Lda., até ao montante de €81.656,31, sendo por esta reconhecido o crédito de €20.626,17. – (cfr. fls. 10 e 13 dos autos em suporte digital).

F) Em 16-05-2013, a sociedade B....., Lda., endereçou à reclamante comunicação da penhora mencionada na alínea anterior. – (cfr. docs. de fls. 8 dos autos em suporte digital).

G) Em 27-05-2013 foi recepcionada no Serviço de Finanças de Tomar a presente reclamação.- (cfr. doc. de fls. 3 dos autos em suporte digital).

H) Em 17-06-2013 o Serviço de Finanças de Tomar informou nos presentes autos que “6 – Tendo o reclamante apresentado recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (Processo n.º 321/12), este Tribunal negou provimento ao recurso, a 12-00-2012, tendo remetido os referidos autos para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, a 08-10-2012, onde ainda se encontram, pelo que a tramitação

do processo prosseguiu, nomeadamente para efectivação de penhoras, tendo em vista a cobrança da dívida.” – (cfr. informação de fls. 13 e 14 dos autos em suporte digital).

6 – Apreciando.

6.1 Da ilegalidade do despacho que ordenou a penhora de créditos da executada

A sentença recorrida, a fls. 35 a 43 dos autos, julgou *improcedente a reclamação*, mantendo o despacho reclamado, no entendimento de que a *invocada prescrição* não ocorreu, porquanto embora o *Chefe do Serviço de Finanças* tenha afirmado, no despacho de 09-11-2011 que “o processo apenas prescreve em 06-02-2013”, haveria sempre que tomar em consideração as causas suspensivas que viessem a ocorrer posteriormente e, in casu, acrescentar o tempo de suspensão da contagem do prazo desde 23-11-2011 até à data do trânsito em julgado do acórdão proferido em 12-09-2012, conforme vem informado pelo órgão da execução fiscal, lapso temporal superior ao que decorreu desde 06-02-2013 até à presente data (cfr. sentença recorrida, a fls. 41 dos autos).

Discorda do decidido quanto ao julgado efeito suspensivo da dedução de reclamação de acto do órgão de execução fiscal o recorrente, nos termos *supra* expostos, manifestando o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal adesão à tese da recorrente, já sufragada, aliás, por Acórdãos deste Supremo Tribunal

Vejamos.

Embora seja correcta a afirmação constante da sentença recorrida segundo a qual o termo do prazo de prescrição da dívida exequenda indicado no despacho recorrido poderia não se verificar - se posteriormente ao momento em que foi efectuada a contagem e antes do termo do prazo indicado se verificassem novos factos suspensivos –, entendemos, ao invés do julgado na sentença recorrida e acompanhando o entendimento expresso nos Acórdãos citados pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal (um deles por nós relatado, os outros dois por nós subscritos), que «(...) a reclamação prevista nos arts. 276º e sgts. do CPPT, não está contemplada como facto com eficácia suspensiva na previsão da disposição normativa aplicável (actual n.º 4 e, anteriormente, o n.º 3, ambos do art. 49º da LGT), pois que a expressão «reclamação» ali mencionada deve ser interpretada como significando reclamação graciosa, por conjugação com a norma constante do art. 169º n.º 1 CPPT, onde se estabelece a suspensão da execução fiscal em consequência da apresentação de *reclamação graciosa*, desde que constituída ou prestada garantia ou efectuada penhora que garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido.». Pelo que, «(...) na falta de preceito que tal disponha, não pode entender-se que a reclamação prevista nos arts. 276º e segts. do CPPT suspenda a execução, pois que, por um lado não se encadeia com a prestação de garantia e, por outro lado, é processada nos próprios autos de execução fiscal, sendo que também o recurso dela interposto sobe nos próprios autos, (imediatamente, aliás, quando se invocar prejuízo irreparável ou quando a retenção lhe fizer perder a respectiva utilidade - cfr. por todos, o ac. de 20/1/2010, rec. n.º 01258/09».

Assim, considerando que a reclamação judicial a que se refere D) do probatório fixado não tem efeito suspensivo do prazo de prescrição, que não há no processo referência a quaisquer outros factos suspensivos nem nada que ponha em causa que, assim sendo, a dívida prescreveria da data indicada pelo despacho a que se refere a alínea C) do probatório e ainda tendo em conta que a penhora de créditos foi ordenada por despacho proferido em data posterior àquela em que a Administração Fiscal afirmara que prescreveria a dívida exequenda (cfr. as alíneas C) e E)), forçoso é concluir que, ao contrário do decidido, é ilegal o despacho sindicado nos presentes autos que ordenou a penhora de créditos, porquanto a dívida exequenda cujo pagamento a penhora pretendia assegurar se encontrava já prescrita, logo coercivamente inexigível, à data em que foi ordenada a penhora.

Pelo exposto, forçoso é concluir que o recurso merece provimento, sendo de revogar a sentença recorrida e julgar procedente a reclamação, anulando-se o despacho reclamado.

– Decisão –

7 – Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, e julgar procedente a reclamação, anulando o despacho reclamado.

Custas pela Fazenda Pública, apenas em 1.ª instância pois não contra-alegou neste Supremo Tribunal.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. - *Isabel Marques da Silva* (relatora) - *Pedro Delgado* - *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Conflito Negativo de Competência. Competência Territorial.

Sumário:

- I — Nos termos do art. 105 n.º 2 do Código de Processo Civil (ex- art. 111.º, n.º 2), aplicável por força do disposto no art. 2º do CPPT, “a decisão transitada em julgado resolve definitivamente a questão da competência, mesmo que esta tenha sido oficiosamente suscitada”.*
- II — A contradição entre duas decisões judiciais, versando dentro do processo sobre a mesma questão da competência resolve-se, pois, ope legis pela prevalência da primeira (artigo 625º - ex-art. 675.º - do Código de Processo Civil).*

Processo n.º 1390/13-30.

Requerente: Ministério Público.

Requeridos: Tribunal Tributário de Lisboa e Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – O Ministério Público junto deste Supremo Tribunal veio, nos termos do art. 26.º, n.º 1, alínea g) do ETAF, 135.º e seguintes do CPTA e 111.º e seguintes do Código de Processo Civil, requerer a este Supremo Tribunal a resolução do conflito negativo de competência, em razão do território, entre o Tribunal Tributário de Lisboa e o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra para decidir a reclamação de decisão do órgão de execução fiscal interposta por A. . ., S.A. junto do Tribunal Tributário de Lisboa.

Por decisão datada de 17 de Junho de 2013, transitada em julgado em 1 de Julho de 2013, o Tribunal Tributário de Lisboa julgou-se territorialmente incompetente para dela conhecer e decidir, ordenando a remessa dos autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, considerado o competente atento o disposto no n.º 1 do artigo 151.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64.º-B/2011, de 30 de Dezembro, por ser aquele o da área do domicílio da devedora, sedeada em Oeiras.

Remetido o processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, veio este, por decisão datada de 11 de Julho de 2013, transitada em julgado em 25 de Julho de 2013, a julgar-se igualmente incompetente em razão do território para dele conhecer, no entendimento de que, tendo a execução fiscal no âmbito da qual foi deduzida a reclamação sido instaurada em 6 de Junho de 2006 é essa a data relevante para aferir da competência do Tribunal, não relevando, pois, a alteração do artigo 151.º, n.º 1 do CPPT introduzida pela Lei n.º 64.º-B/2011, de 30 de Dezembro, antes se aplicando a redacção da norma anterior a esta alteração e nos termos da qual seria territorialmente competente para conhecer da reclamação do Tribunal Tributário de Lisboa, para o qual determinou a remessa dos autos.

- Fundamentação -

2 – Apreciando.

A alínea g) do n.º 1 do artigo 26.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscal (ETAF) atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para conhecer “Dos conflitos de competência entre tribunais tributários”, regra esta que, porque especial, afasta a aplicação da regra geral hoje prevista no n.º 2 do artigo 110.º do Código de Processo Civil (ex-artigo 116.º, n.º 2) nos termos da qual “Os conflitos de competência são solucionados pelo presidente do tribunal de menor categoria que exerça jurisdição sobre as autoridades em conflito”.

Dispõe o artigo 109.º do Código de Processo Civil (ex-art. 115.º) sob a epígrafe *conflito de jurisdição e conflito de competência*, aplicável *ex vi* do artigo 2.º alínea e) do CPPT (cfr. também o n.º 1 do artigo 135.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos – CPTA) que:

1 – Há conflito de jurisdição quando duas ou mais autoridades, pertencentes a diversas actividades do Estado, ou dois ou mais tribunais, integrados em ordens jurisdicionais diferentes, se arrogam ou declinam o poder de conhecer da mesma questão: o conflito diz-se positivo no primeiro caso e negativo no segundo.

2 - Há conflito, positivo ou negativo, de competência quando dois ou mais tribunais da mesma ordem jurisdicional se consideram competentes ou incompetentes para conhecer da mesma questão.

3 – Não há conflito enquanto forem susceptíveis de recurso as decisões proferidas sobre a competência.

No caso dos autos, o Tribunal Tributário de Lisboa e o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra atribuíram-se reciprocamente a competência, em razão do território, para conhecer da presente acção, declinando a própria, sendo que ambas as decisões foram notificadas às partes e ao Ministério Público e *transitaram em julgado*, uma vez que nenhuma das partes ou o Ministério Público, interpôs recurso de qualquer delas, no prazo legal para o efeito.

Estamos, pois, perante duas decisões contraditórias sobre competência territorial, proferidas no mesmo processo, por dois tribunais da mesma ordem jurisdicional e da mesma categoria, já transitadas em julgado, o que configura um *conflito negativo de competência*, mais precisamente de *competência em razão do território*, para conhecer da presente acção, conflito este que urge resolver, sob pena de denegação de justiça.

Ora, como tem vindo a entender este Supremo Tribunal Administrativo e também o Supremo Tribunal de Justiça (Cfr., entre outros, os Acórdãos do STA de 23.11.2005, rec. n.º 1025/2005, de 30.11.2005, rec. n.º 895/2005 e n.º 974/2005, de 26.04.2012, rec. n.º 360/12, de 15.05.2012, rec. n.º 459/12, de 24.05.2012, rec. n.º 498/12, de 12.06.2012, rec. n.º 552/12, de 10.07.2012, rec. n.º 682/12 e de 29.05.2013, rec. n.º 786/13 e os Acórdãos do STJ de 02.07.1992, BMJ 419, p. 626, de 02.02.2000, P. 99S246, de 29.01.04, P.03B3747, de 17.02.2005, P. 253/05 e de 16.11.2005, Conflito n.º2339/05.), que os conflitos em matéria de competência relativa resolvem-se, em princípio, pela via do artigo 111.º, n.º2 do Código de Processo Civil (CPC), conjugado com o artigo 675.º do mesmo diploma (correspondentes, respectivamente, aos actuais artigos 105.º n.º 2 e 625.º do CPC).

Com efeito, dispõe o artigo 105, n.º 2 do CPC, preceito inserido na Secção II sobre «Incompetência relativa», que: «A decisão transitada em julgado resolve definitivamente a questão da competência, mesmo que esta tenha sido officiosamente suscitada».

Por sua vez, dispõe o artigo 625.º do mesmo diploma, sob a epígrafe «*Casos julgados contraditórios*», que «1. Havendo duas decisões contraditórias sobre a mesma pretensão, cumprir-se-á a que passou em julgado em primeiro lugar. 2. É aplicável o mesmo princípio à contradição existente entre duas decisões que, dentro do processo, versem sobre a mesma questão concreta da relação processual.»

Tratam-se de normas gerais que cederiam perante normas especiais que, eventualmente, afastassem a sua aplicação. Não existe, contudo, no contencioso tributário, qualquer norma especial que afaste, *em sede de competência relativa*, a aplicação dos referidos preceitos legais, pelo que deve entender-se que também no contencioso tributário o conflito verificado em sede de competência relativa deve ser resolvido de acordo com o princípio geral da *prevalência do primeiro julgado*, como decorre do artigo 105.º, n.º2 conjugado com o artigo 625.º do CPC e tem sido defendido pela jurisprudência citada.

O que equivale a dizer que o conflito deve ser resolvido no sentido de que a decisão sobre competência territorial que primeiro transitar em julgado deve ser acatada pelo tribunal nela declarado territorialmente competente, que já não pode recusar a competência, independentemente do mérito daquela decisão, tribunal para o qual o processo será officiosamente remetido, ficando, assim, definitivamente resolvida essa questão, o que corresponde a uma forma simples e expedita encontrada pelo legislador para resolver os *conflitos* de mera *competência relativa*, que se podem, efectivamente, verificar entre tribunais da mesma ordem jurisdicional e da mesma categoria.

Face ao exposto, o conflito existente entre o Tribunal Tributário de Lisboa e o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra quanto à competência, em razão do território, para conhecer da reclamação que está na origem do presente recurso deve ser resolvido no sentido da prevalência da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa, nos termos do artigo 105.º, n.º 2, conjugado com o artigo 625.º do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 2.º alínea e) do CPPT, por ter sido a que primeiro transitou em julgado (cfr. certidão de fls. 5 dos autos), pelo que não pode manter-se na ordem jurídica, por violadora dos citados preceitos legais, a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que recusou essa competência.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em resolver o presente conflito declarando competente em razão do território para conhecer da reclamação Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, revogando-se a decisão deste na qual se declarou incompetente para dela conhecer.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 25 de Setembro de 2013.

Assunto:

Arguição de nulidade da citação em processo de oposição. Ilegitimidade. Falta fundamentação do despacho de reversão.

Sumário:

Havendo na petição inicial de oposição, indicação de pedido (que se extrai do conjunto dos articulados) e fundamentos de oposição atendíveis, o processo pode prosseguir para sua apreciação, ficando prejudicado o conhecimento do fundamento da nulidade da citação, por impróprio e em consequência, improcedente.

Processo n.º 1493/12-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

1 – RELATÓRIO

A..., contribuinte fiscal n.º..., Executado no processo de execução fiscal n.º 1848-2004/01003356 e aps., a correr termos no Serviço de Finanças de Paredes, que tinham sido instaurados contra a sociedade B..., Lda, por dívidas relativas ao IVA e ao IRC dos exercícios de 2002 a 2007, no valor de 48.895,28 euros, deduziu Oposição.

Por sentença de 29 de Setembro de 2011, o TAF de Penafiel, julgou provada a excepção dilatória de ineptidão da petição inicial, por erro na forma do processo, absolvendo a Fazenda Pública da instância, mantendo a execução fiscal. Reagiu o ora recorrente A..., interpondo o presente recurso, para o Tribunal Central Norte que por acórdão de 11 de Outubro de 2012, se declarou incompetente em razão da hierarquia, declarando competente este STA, para onde os autos foram remetidos, cujas alegações integram as seguintes **conclusões**:

66. Notificado do despacho que ordenou a reversão sobre si da execução fiscal previamente instaurada contra a sociedade B..., Lda, o recorrente deduziu oposição.

67. Proferida sentença, o Tribunal *a quo* concluiu que o oponente cumula pedidos incompatíveis entre si o que acarreta a nulidade de todo o processo.

68. Ora, salvo melhor entendimento, que sempre merecerá o nosso respeito, na petição em causa não se acumulam causas de pedir substancialmente incompatíveis, nos termos da alínea c), n.º 2, do artigo 193.º do CPC, aplicável por força do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT.

69. Na verdade, o recorrente sustenta o pedido de extinção da execução fiscal num único fundamento — **vício da fundamentação do despacho de reversão,**

70. vício que pode ser suscitado em sede de oposição.

71. Pelo que sendo a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para reagir contra vícios que afectam o despacho de reversão 4 (Conforme, entre outros, os acórdãos do STA de 30-09-2009, no processo n.º 626/09; de 07-09-2011, no processo n.º 0493/11, e Jorge Lopes de Sousa, *in* Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. II, 5.ª Ed., pág. 910.),

72. mesmo os vícios de ordem formal que possam afectar o despacho que ordena a reversão (v.g.: incompetência, a falta de fundamentação ou de prévia audição do revertido — conforme preceitua o artigo 23.º, n.º 4, da LGT) podem constituir fundamentos de oposição à execução fiscal enquadráveis na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

73. Com efeito, a oposição à execução, para além dos fundamentos específicos enunciados nas alíneas a) a h), a alínea i) daquele preceito legal permite invocar quaisquer outros fundamentos, desde que a respectiva prova possa ser efectivada por documento e não envolva a legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem represente interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

74. A isto acresce o disposto no artigo 208º, n.º 2, do CPPT, o qual prevê a possibilidade de o órgão da execução fiscal revogar o acto que tenha dado fundamento à oposição, que, nos casos de reversão, parece ser o acto que a determina.

75. Ainda no mesmo sentido aponta a função processual da oposição à execução fiscal que, embora com tramitação autónoma em relação ao processo executivo, funciona na dependência deste, como uma contestação à pretensão do exequente, como vem entendendo o Supremo Tribunal Administrativo.

76. Por isso, a oposição à execução fiscal estará naturalmente vocacionada, como contestação que é, para a invocação de quaisquer fundamentos que possam servir para contrariar a pretensão executiva, independentemente do seu carácter substantivo ou adjectivo (artigo 487.º do CPC), à semelhança do que sucede com o processo civil, em que a oposição do executado é o meio processual adequado para a invocação de qualquer falta de pressupostos processuais (artigo 814.º, n.º 1, alínea c), do CPC).

77. Em boa verdade, quer a ilegitimidade do recorrente em virtude da inexistência dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, tal como vem invocado na petição de oposição,

78. quer a ilegalidade, nos termos ali apontados, do despacho que ordenou a reversão,

79. constituem fundamentos válidos de oposição à execução, conforme o disposto no artigo 204.º, n.2 1, als. b) e i) do CPPT.

80. Pelo que a sentença recorrida deverá ser substituída por outra que a revogue e que determine a prossecução dos autos a fim de apreciar a oposição aduzida, por a mesma se afigurar tempestiva e legal.

Em todo o caso, se assim não for entendido e por mero dever de patrocínio:

81. A entender-se que o recorrente cumulou na petição inicial pedidos a que correspondem formas processuais diferentes (um respeitante ao processo de oposição — ilegitimidade por inexistência dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, e outro relativo ao processo de execução fiscal — nulidade da citação e ilegalidade do despacho de reversão por preterição de formalidades legais),

82. sempre se dirá:

83. A doutrina e a jurisprudência têm-se debruçado sobre a situação de cumulação de pedidos em que ocorre erro na forma de processo em relação a um deles, apontando como solução a seguir considerar-se sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado. 5 (Neste sentido Jorge Lopes de Sousa, *in* obra citada supra, anotação 17 ao artigo 165., pág. 116, e acórdãos do STA de 17-06-1998, processo n.º 22586; de 04-06-2003, processo n.º 153/03; de 18-01-2006, processo n.º 680/05; de 26-04-2007, processo n.º 680/05; de 26-04-2007, processo n.º 1202/06; de 08-07-2009, processo n.º 242/09; de 24-03-2010, processo n.º 0956/09.)

84. Nesta perspectiva, o Tribunal *a quo* deveria, quanto muito, ter julgado ilegal a oposição na parte em que considerou existir erro na forma de processo, ou seja, quanto à alegada nulidade da citação e ilegalidade do despacho de reversão, e abster-se de conhecer nesta parte o seu mérito,

85. prosseguindo o processo para conhecimento jurisdicional das questões próprias e legalmente invocadas como fundamento de oposição e que se corporizam em pedido próprio dessa específica forma processual, sob pena de solução diversa coarctar o acesso ao direito e aos tribunais por parte do oponente.

86. Como sucedeu.

87. O n.º 4 do artigo 22.º da LGT dispõe que as pessoas subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.

88. O artigo 97.º, n.ºs 1 e 2 da LGT preceitua, por seu turno, que “O direito de impugnar ou de recorrer contenciosamente implica o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução”,

89. sendo que, “A todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo”.

90. Decidindo como decidiu, o Tribunal *a quo* além de denegar o direito de obter uma decisão judicial que aprecie o mérito da pretensão deduzida em juízo,

91. violando assim o disposto naqueles preceitos legais, bem como o preceituado no artigo 20.º da CRP,

92. colocou-se no sentido oposto ao defendido pela doutrina e jurisprudência maioritárias que, justificadamente consideram que a “sanção de ineptidão”, por coarctar toda a possibilidade de apreciação do pedido formulado, só se justifica quando a pretensão do oponente é de conhecimento impossível ou quando o prosseguimento dos autos não conduza a qualquer resultado.

93. No caso em apreço foram alegados e reconhecidos fundamentos próprios, constitutivos de causa de pedir, idóneos do processo de oposição, pelo que, formulado o respectivo pedido, não se afigurando manifestamente improcedente, não podia ter conduzido, sem mais, à decisão proferida.

94. O Tribunal *a quo* não podia ter decidido como decidiu sem conhecer, pelo menos, o fundamento invocado, reconhecido como sendo próprio do meio processual despoletado.

95. Aliás, é neste o sentido que se pronuncia a Fazenda Pública na contestação que apresentou,

96. a qual refere quanto ao pedido de declaração de nulidade da citação, que “(...) cumpre reconhecer, **nessa parte**, a ineptidão da PI da oposição em apreço, por se cumulem pedidos substancialmente incompatíveis (...)”.

97. acrescentando que, “(...) **a parte incompatível com a forma empregue seja considerada sem efeito (...)**” (negrito nosso).

98. Aliás, tem sido uniforme a jurisprudência, designadamente, do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Central Administrativo do Sul, no sentido de que se deve pugnar pelo aproveitamento da petição inicial, pelo que o oponente deve ser convidado a corrigir quaisquer vícios detectados, sendo que, designadamente, o indeferimento liminar só deverá ter lugar quando for de todo impossível o apro-

veitamento da petição inicial.6 (Conforme acórdãos de 18-10-2005, processo n.º 261/05; de 29-03-2005, processo n.º 455/05; de 12-06-2007, processo n.º 01688/07.)

99. Ora, no caso em apreço há factos alegados que reconhecidamente podem consubstanciar a causa de pedir de um processo de oposição, nestes termos, e ao abrigo do disposto no artigo 110.º n.º 2 do CPPT (aplicável ao processo de oposição por força do n.º 1 do artigo 211.º do mesmo código) ou ainda do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 508.º do CPC (aplicável por remissão do artigo 2.º e) do CPPT) o Juiz poderia sempre convidar o oponente a suprir qualquer deficiência ou irregularidade, com vista ao aproveitamento da petição.

100. Os artigos 98, n.º 4 do CPPT e 97, n.º 3 da LGT prescrevem em ordem à celeridade da justiça tributária e à concessão de uma tutela jurisdicional efectiva e plena a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei,

101. procurando evitar-se que, de uma errada eleição da forma processual idónea, o Tribunal deixe de se pronunciar sobre o mérito da causa.

102. Ora, revertendo ao caso *sub judice*, em face de todo o exposto, e no sentido da contestação apresentada pela Fazenda Pública, deverá, salvo melhor entendimento, julgar-se que o erro invocado na decisão recorrida, não determina a nulidade total do processo,

103. tendo em atenção que o princípio da pronúncia sobre o mérito se deve sobrepor a questões formais que não interfiram e ponham em causa o mesmo.

104. Deste modo, violou a douda sentença recorrida, o disposto nos artigos 20.º da CRP, 98.º, n.º 4 e 110.º, n.º 2, ambos do CPPT, 22.º, n.º 4 e 97º, ambos da LGT, e 508.º, n.º 1, alínea b) do CPC.

NESTES TERMOS, NOS MAIS DE DIREITO, E COM O SEMPRE MUI DOUTO SUPRIMENTO DE V.ªs EX.ªs DEVE O PRESENTE RECURSO SER JULGADO PROCEDENTE E, EM CONSEQUÊNCIA, SER A DECISÃO RECORRIDA REVOGADA E SUBSTITUÍDA POR OUTRA QUE ADMITA E CONHEÇA A OPOSIÇÃO DEDUZIDA PELO RECORRENTE, NA SUA TOTALIDADE, POR SE AFIGURAR LEGAL E TEMPESTIVA, OU SE ASSIM NÃO ENTENDER, À CAUTELA, E POR MERO DEVER DE PATROCÍNIO, SER ADMITIDA EM PARTE, PARA CONHECIMENTO JURISDICCIONAL DAS QUESTÕES PRÓPRIAS E LEGALMENTE INVOCADAS E RECONHECIDAS PELA DOUTA SENTENÇA RECORRIDA COMO FUNDAMENTO DE OPOSIÇÃO, TENDO-SE EM DEVIDA CONTA TUDO O QUE, A PROPÓSITO, FICOU EXPENDIDO;

ASSIM SE FAZENDO INTEIRA E SÃ; JUSTIÇA!

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

O recorrente acima identificado vem sindicat a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, exarada a fls. 109/112, em 29 de Setembro de 2011.

A sentença recorrida absolveu a Fazenda Pública da instância por ineptidão da PI, por alegada cumulação de causas de pedir e pedidos substancialmente incompatíveis, nos termos do estatuído no artigo 192.º/2 c) do CPC.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 131/137, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

Não houve contra-alegações.

A nosso ver o recurso merece provimento.

O recorrente, em sede de oposição, veio alegar a nulidade da citação, nulidade do despacho de reversão por preterição de formalidades legais e a ilegitimidade, pelo não exercício da gerência de facto, por não exercício da gerência de facto e ausência de culpa quanto à situação de insuficiência de bens.

A sentença recorrida considerou que quer a nulidade da citação quer a alegada nulidade do despacho de reversão por preterição de formalidades legais não constituem fundamento de oposição, ao contrário da alegada ilegitimidade, pelo que considerou a PI inepta por cumulação de pedidos e causas de pedir substancialmente incompatíveis.

De facto, a nulidade da citação (ou por omissão de citação), não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos do estatuído no artigo 204.º do CPPT e deve ser arguida perante o órgão de execução fiscal (OEF) e não perante o Tribunal Fiscal, sendo certo que, como já se referiu, não se mostra necessário o seu conhecimento, em termos incidentais, para conhecer da invocada ilegitimidade¹ (Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, volume III, páginas 144/145.

Acórdão do STA, de 25 de Maio de 2011, proferido no recurso n.º 187/2011, disponível no sítio da Internet www.dgjs.pt.)

Efectivamente, o processo de oposição tem por escopo a extinção ou suspensão da execução fiscal, o que tem como consequência que na oposição apenas sejam aceites fundamentos que conduzam a esses objectivos, o que não é o caso da nulidade de citação que, a verificar-se justificaria a anulação dos actos subsequentes do processo.

Já quanto aos vícios do despacho que ordena a reversão da execução, ao contrário do sustentado pela sentença recorrida, entendemos que constituem fundamento de oposição, a enquadrar na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT. ² (CPPT citado, páginas 499/500.)

A ilegitimidade constitui expresso fundamento de oposição, nos termos do estatuído no artigo 204.º/1/ b) do CPPT.

Temos assim que ocorre erro parcial na forma de processo uma vez que a oposição, apenas, é o meio processual adequado para conhecer de dois dos três pedidos.

Todavia, a consequência de tal erro parcial na forma de processo não é a ineptidão da PI, como sustenta a decisão sindicada, mas sim a de ficar sem efeito o pedido para o qual o processo é inadequado, prosseguindo o processo para apreciação dos pedidos para os quais o processo é adequado.

Como refere o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa sobre esta questão, na anotação 14 ao artigo 165.º do CPPT, ³ (Mesma obra página 146/147.) “...Tal possibilidade, porém, não existe quando a nulidade não é o único fundamento de oposição invocado e entre os invocados se inclua algum que esteja previsto no art. 204.º

Em situações deste tipo, havendo uma acumulação de pedidos e ocorrendo erro na forma de processo quanto a um deles, a solução que se extrai do regime do processo civil é considerar sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado, como se infere da solução dada a uma questão paralela no n.º 4 do art. 193.º do CPC. Na verdade, refere-se nesta norma, para o caso de cumulação de pedidos substancialmente incompatíveis que a «nulidade subsiste, ainda que um dos pedidos fique sem efeito, por incompetência do tribunal ou por erro na forma de processo». Não se estará, decerto, perante um caso aqui directamente enquadrável, pois não haverá cumulação de pedidos substancialmente incompatíveis. No entanto, nesta norma pressupõe-se que a solução legal para a apresentação de um pedido para o qual o processo é inadequado é a de que ele «fique sem efeito», prosseguindo o processo para a apreciação do pedido para o qual o processo é adequado. Por isso, nestes casos em que são invocados fundamentos de oposição juntamente com a arguição de nulidade não haverá possibilidade de convalidação por esta pressupor que todo o processo passasse a seguir a tramitação adequada e, nestas circunstâncias, tal não poder determinar-se, por o processo de oposição ser o próprio para apreciação dos fundamentos inovados que devam ser apreciados em processo de oposição.”

Neste sentido vai, também, a jurisprudência uniforme do STA. 4 (Entre outros, acórdão de 2010.03.24-P. 956/09, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt)

A sentença recorrida ao considerar que, na situação em análise, ocorre ineptidão da PI, não conhecendo dos pedidos para os quais a oposição é o meio processual adequado fez um errado julgamento de direito, pelo que merece censura.

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso, revogar-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1ª instância para regular prosseguimento.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal “a quo” conhecendo da questão prévia não fixou factos.

3 – DO DIREITO

A meritíssima juíza do TAF de Penafiel, julgou provada a excepção dilatória de ineptidão da petição inicial, por erro na forma do processo, absolvendo a Fazenda Pública da instância, mantendo a execução fiscal, por entender que:

“I - Relatório.

1 – A..., contribuinte fiscal n.º..., residente na Rua..., n.º..., ..., ..., Paredes, doravante abreviadamente designado Oponente, Executado no processo de execução fiscal n.º 1848-2004/01003356 e aps., a correr termos no Serviço de Finanças de Paredes, que tinham sido instaurados contra a sociedade B..., Lda, por dívidas relativas ao IVA e ao IRC dos exercícios de 2002 a 2007, no valor de 48.895,28 euros, veio deduzir Oposição, nos termos e com os seguintes fundamentos.

Nulidade da citação.

Nulidade do despacho de reversão por preterição de formalidades legais.

Não exercício efectivo de gerência.

Ausência de culpa na insuficiência de bens.

Conclui pedindo que deve o despacho de reversão ser declarado nulo por preterição de formalidades essenciais;

Deve declarar-se a nulidade da citação;

Caso assim se não entenda deve reconhecer-se que o Oponente não agiu com culpa, pelo que não responde subsidiariamente pelas dívidas da executada.

Arrola uma testemunha.

2 - A **Fazenda Pública** contestou a fls. 79 a 84 alegando em síntese a excepção dilatória de ineptidão da PI e, como tal que deverá ser considerado sem efeito a causa de pedir da nulidade da citação, para o qual a Oposição não é o processo adequado e, quanto às causas de pedir e correspondente pedido admissível em Oposição à execução, que deve a presente Oposição ser a final julgada improcedente quanto ao seu mérito, com as legais consequências.

Junta 1 documento.

3 - O Digno **Magistrado do Ministério Público** no seu douto parecer a fls. 102 a 107 dos autos pugna pela improcedência da Oposição, por erro na forma de processo promovendo a absolvição da Fazenda Pública da instância.

II - Pressupostos Processuais.

O tribunal é competente em razão da nacionalidade, da matéria, da hierarquia e do território.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente patrocinadas e representadas.

O processo mostra-se isento de nulidades que o invalidem no seu todo.

Questão Prévia:

Pela Ilustre Representante da Fazenda Pública foi suscitada a exceção dilatória de ineptidão da PI e a falta de fundamento legal da presente Oposição relativamente à alegada nulidade da citação, entendimento perfilhado pelo Digno Magistrado do Ministério Público que pugna pela ineptidão da petição inicial por terem sido cumuladas causas de pedir e pedidos substancialmente incompatíveis, o que acarreta a nulidade de todo o processo.

Cumpra antes de mais apreciar estas questões:

A oposição à execução só pode ter por fundamento, qualquer um dos motivos previstos no art. 204º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Os fundamentos aí previstos são taxativos e visam, em regra a extinção da execução.

A falta de citação do Executado não consta do elenco daquela norma como fundamento de Oposição à execução fiscal.

A nulidade da citação para a execução fiscal não serve de fundamento à respectiva oposição devendo ser arguida no processo executivo que prosseguirá depois de suprida a nulidade (Ac. do STA de 28/2/2007, processo 0803/04).

A decisão nela proferida é depois passível de Reclamação nos termos previstos nos artigos 276º e seguintes do CPPT.

O Oponente não suscitou a nulidade da sua citação no processo de execução fiscal.

A ilegalidade do despacho de reversão por preterição de formalidades legais não constitui fundamento de Oposição sendo certo que o Oponente não suscitou nos processos de execução fiscal essas ilegalidades.

O não exercício de gerência efectiva e a ausência de culpa na insuficiência de bens constituem fundamento de Oposição à execução fiscal, nos termos do disposto no art.204º, n.º1, alínea b), do CPPT.

Do exposto, resulta que o Oponente cumulou na petição inicial pedidos relativos ao processo de Oposição — ilegitimidade por inexistência dos pressupostos da responsabilidade subsidiária — com pedidos respeitantes ao processo de execução fiscal - nulidade da citação e ilegalidade do despacho de reversão por preterição de formalidades legais.

Ora, nos termos do art.193º, n.º1 do Código de Processo Civil (CPC) é nulo todo o processo quando for inepta a petição inicial.

Diz-se inepta a petição quando se acumulam causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis - art.193º, nº2, al.c), do CPC.

O pedido consiste no efeito jurídico que se pretende obter com a acção.

A causa de pedir traduz-se no facto jurídico de que procede o pedido.

Tendo o Oponente cumulado na petição inicial pedidos a que correspondem formas processuais diferentes, o processo é nulo - art.193º do CPC.

Trata-se de uma exceção dilatória que conduz à absolvição da instância.

Nos termos do art.98º, n.º1, alínea a), do CPPT, são nulidades insanáveis no processo judicial tributário a ineptidão da petição inicial.

Essa nulidade pode ser conhecida oficiosamente ou deduzida a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final e tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que dela dependam absolutamente - art.98º, n.ºs 2 e 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Em suma, in caso estamos perante uma ineptidão da petição inicial por terem sido cumuladas causas de pedir e pedidos substancialmente incompatíveis, o que como já ficou dito acarreta a nulidade de todo o processo.

Esta nulidade subsiste ainda que um dos pedidos fique sem efeito por erro na forma do processo, nos termos do disposto no art.193º, n.ºs 1 e 2, alínea c) e n.º4 do CPC, aplicável por força do disposto no art. 2º, alínea e), do CPPT.

Nos termos do artigo 97º, n.º3 da LGT e do artigo 98º, nº4 do CPPT, deve ordenar-se a correcção do processo quando o meio usado não foi o adequado perante a lei.

Não se mostra viável convolar o processo de Oposição em incidente perante o órgão de execução fiscal face ao teor do citado art. 193º do CPC, n.ºs 1 e 2, alínea c) e 4º, aplicáveis por força do disposto no art. 2º, alínea e), do CPPT.

Será de afastar a convolação no caso de haver erro na forma de processo quanto a algum dos fundamentos, mas não quanto a outros.

A correcção do erro na forma de processo só é possível quando todo o processado passe a seguir a tramitação adequada.

Ora, no caso em análise foi invocado um dos fundamentos de Oposição à execução fiscal, pelo que está afastada a possibilidade de convolação.

Não existe qualquer outra questão prévia ou excepção dilatória que obste ao conhecimento do mérito da acção.

Fica prejudicada a apreciação das demais questões.

III - Decisão.

Pelo exposto, julga-se provada a excepção dilatória de ineptidão da petição inicial, por erro na forma de processo e em consequência absolve-se a Fazenda Pública da instância, mantendo-se a execução fiscal.”

DECIDINDO NESTE STA

Tem razão o recorrente excepto quanto às questões que colocou relativas à sua citação poderem constituir fundamento de oposição e pedido não incompatível com a alegada falta de legitimidade substantiva ou falta de fundamentação do despacho de reversão.

Mostra-se acertado o parecer do M^o P^o supra transcrito ao remeter, entre outros, para o acórdão de 2010.03.24-P. 956/09, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt. Ver também, o acórdão de 31/01/2012 tirado no recurso n.º 1052/11-30, disponível no mesmo site, em que intervieram os Juízes da actual formação de julgamento.

Com efeito, o processo de oposição tem por escopo a extinção ou suspensão da execução fiscal, o que tem como consequência que na oposição apenas sejam aceites fundamentos que conduzam a esses objectivos, o que não é o caso da nulidade de citação que, a verificar-se justificaria a anulação dos actos subsequentes do processo.

Ora, como escreveu, a este propósito, o Ilustre Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT Anotado, 4^a ed., pág. 744, anot. 17, “*Se a arguição de nulidade por falta de citação ou qualquer nulidade secundária for feita em oposição à execução fiscal, nos casos em que não o pode ser, poderá haver possibilidade de convolação de petição de oposição em requerimento de arguição de nulidade com a consequente incorporação do mesmo no processo de execução fiscal.*

Tal possibilidade, porém é de afastar quando a nulidade da citação não é o único fundamento de oposição invocado e entre os invocados se inclua algum que esteja previsto como tal no artº 204º.

Em situações deste tipo, havendo uma cumulação de pedidos e ocorrendo erro na forma de processo quanto a um deles, a solução é considerar sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado, como se infere da solução dada a uma questão paralela no n.º 4 do art. 193.º do C.P.C..

Na verdade, refere-se nesta norma, para o caso de cumulação de pedidos substancialmente incompatíveis que “a nulidade subsiste, ainda que um dos pedidos fique sem efeito, por incompetência do tribunal ou por erro na forma de processo”.

Não se estará, decerto, perante um caso aqui directamente enquadrável, pois não haverá cumulação de pedidos substancialmente incompatíveis.

No entanto, nesta norma pressupõe-se que a solução legal para a apresentação de um pedido para o qual o processo é inadequado é a de que ele “fique sem efeito”, prosseguindo o processo para a apresentação do pedido para o qual o processo é adequado”.

No caso dos autos é de considerar que quanto aos invocados vícios do despacho que ordena a reversão da execução, constituem, efectivamente, fundamento de oposição, a enquadrar na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT. (CPPT anotado e comentado 6^a edição, de Jorge Lopes de Sousa, páginas 499/500.), sendo que a ilegitimidade constitui expresso fundamento de oposição, nos termos do estatuído no artigo 204.º/1/ b) do CPPT.

Deste modo, havendo na petição indicação de pedido (que se extrai do conjunto dos articulados) e fundamentos de oposição atendíveis, o processo pode prosseguir para sua apreciação, ficando prejudicado o conhecimento do fundamento da nulidade da citação, por impróprio e em consequência, improcedente.

A decisão de ineptidão da petição inicial não se pode manter.

Assim sendo, deve proceder o recurso baixando os autos à 1^a Instância.

4-DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida e determinando a baixa dos autos à primeira instância para apreciação do mérito da oposição quanto aos fundamentos supra referidos, se outras questões incidentais não se colocarem.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Setembro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.



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.
